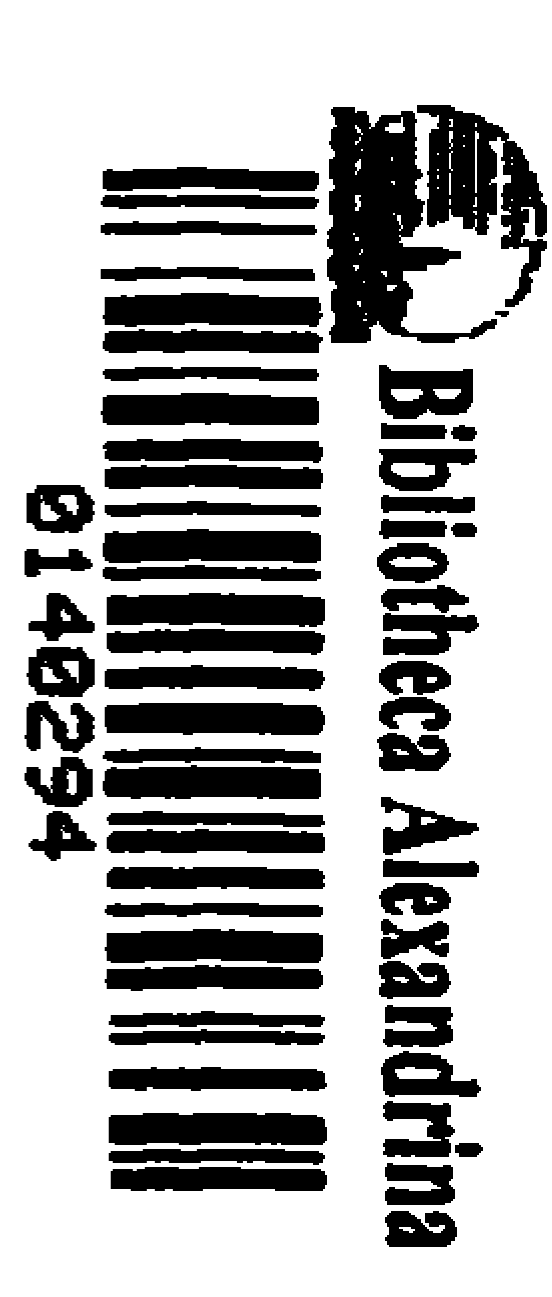
المعايير المحاسبية

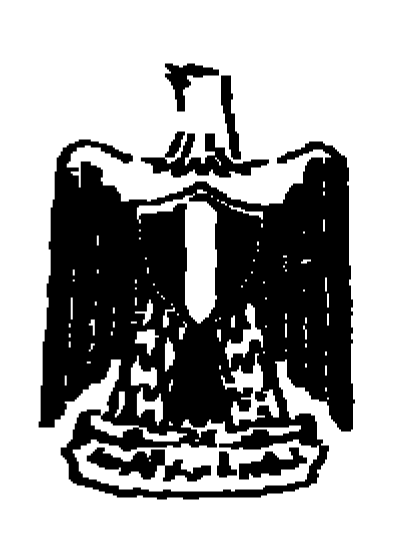
كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد

لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية

الطبعة الأولى

القاهرة
الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية
١٩٩٦





جمهورية مصر العربية

المعايير المحاسبية

كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد

لمسايرة المعايير المحاسبة الدولية

الطبعة الأولى

إعداد ومراجعة

الإدارة العامة للشئون القانونية بالهيئة

القاهرة
الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية
١٩٩٦

بسم الله الرحمن الرحيم

تقـــديم

يتضمن هذا الكتاب المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد على ضوء المتغيرات الإقتصادية التى يشهدها الإقتصاد المصرى فى مرحلته الحالية والتى يكون من شأنها توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة فى شركات الأموال بكافة أشكالها القانونية ، وذلك على ضوء ما يطرأ من مستجدات على معايير المحاسبة الدولية وأملا فى تحقيق الإستفادة المنشودة من تلك المعايير فقد رأينا من الأجدى والأدعى أن يكون هذا الكتاب شاملا وجامعا لقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ والمعايير المحاسبية المرفقة له ، وهذه المعايير بلغ عددها عشرون معيار تم إعدادها على ضوء ما طرأ من مستجدات على معايير المحاسبة الدولية وتم إخراجها بصورتها الحالية أملا أن تحقق الاستفادة منها وتقديم كل عون ويسر لجمهور المتعاملين مع الهيئة ولكل من يهمه الأمر .

والهيئة يسرها أن تكون قد أسهمت فى إثراء المكتبة القانونية بطبع أولى طبعات هذا الكتاب من أجل الصالح العام وحرصا منها على إثراء الفكر والعمل المحاسبى .

والله ولى التوفيق

رئيس مجلس الإدارة

مهندس / إبراهيم السيد البهنساوى

الفهرس

فهرس

المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد

(١) الوقائع المصرية العدد ٢١٥ (تابع) فى ٢٣ سبتمبر سنة ١٩٩٦

الجهاز المركزي للمحاسبات

قرار

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

رقم (٢٦٤٤) لسنة ١٩٩٦

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

بعد الاطلاع علي القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات .

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم (٤٧٢٣) لسنة ١٩٦٦ بإعتماد النظام المحاسبي الموحد .

وعلى قرار رئيس الجهاز رقم (١٢٠٢) لسنة ١٩٩٦ بتشكيل لجنة المعايير المحاسبية .

وعلى محاضر اجتماع لجنة المعايير المحاسبية بجلستها المنعقدة خلال الفترة من ١٩٩٦/٤/٢٤ حتي ١٩٩٦/٩/٧ .

(قرر)

مادة (١): تعتمد المعايير المحاسبية المرفقة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد .

مادة (٢): تسري هذه المعايير علي الوحدات الاقتصادية العامة فيما لم يرد به نص في النظام المحاسبي الموحد وبما لايتعارض مع أحكامه أو مع أحكام القوانين التي تلتزم بتطبيقها تلك الوحدات .

مادة (٣): ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به إعتباراً من ١٩٩٦/٧/١ . (بداية السنة المالية ١٩٩٧/٩٦) .

صدر في : ١٢/ ٩/ ١٩٩٦

رئيس الجهاز

محاسب / فخري عباس"

جمهورية مصر العربية



Central Auditing Organization

المعايير المحاسبية

كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد

سبتمبر

١٩٩٦

معيـــار
رقم (١)
الإفصاح عن السياسات المحاسبية

Disclosure of Accounting Policies

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١)

معيار
الإفصاح عن السياسات المحاسبية

اولا : مقدمة

١- يختص هذا المعيار بالافصاح عن السياسات المحاسبية التى تتضمن المبادئ والأسس والعرف المحاسبى والقواعد الاجرائية المتبعة فى إعداد وتصوير الحسابات والقوائم المالية التى تشمل الميزانية ، حساب العمليات الجارية ، أو قائمة الدخل أو حساب الانتاج ، حساب المتاجرة ، حساب الأرباح والخسائر ، قائمة التدفقات النقدية ، وأية قوائم أخرى وما يرتبط بتلك القوائم من إيضاحات أو ما يلحق بها من بيانات تفسيرية تعتبر مكملة لها .

ثانيا : الافتراضات الأساسية فى المحاسبة

٢- تعد الحسابات والقوائم المالية فى ضوء مجموعة من الافتراضات الأساسية هى .

* الاستمرارية : حيث يفترض استمرار المنشأة فى نشاطها فى المستقبل المنظور ، وعدم وجود نية لتصفية أعمالها أو تخفيض حجمها تخفيضا ملموسا .

* الثبات : حيث يفترض ان السياسات المحاسبية التى تتبعها المنشأة ثابتة من فترة مالية إلى أخرى .

* الاستحقاق : حيث يعترف بالايرادات عند اكتسابها ، ويعترف بالمصروفات عند استحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد

النقدى بحيث تستفيد كل فترة مالية بما يخصها من ايراد كما تتحمل بما يخصها من أعباء .

وليس من الضرورى الافصاح عن هذه الافتراضات حال الالتزام بها ، أما فى حالة عدم اتباع أى منها فيتعين الافصاح عن ذلك مع ذكر التغيرات وأسبابها .

ثالثا : الاعتبارات التى تحكم اختيار السياسات المحاسبية

٣- يخضع اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لاعتبارات ثلاثة هى :

* الحيطة والحذر : وذلك فى حالة الشك أو عدم اليقين للآثار المترتبة على بعض المعاملات والأحداث ، إلا أن ذلك لا يجب أن يكون مبررا لتكوين احتياطيات سرية .

* الجوهر أكثر أهمية من الشكل : حيث يجب مراعاة جوهر كل من المعاملات والأحداث وتصوير نتائجها وما يترتب عليها من آثار مالية دون الاعتماد فقط على شكلها القانونى .

* الأهمية النسبية : حيث يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التى من شأنها التأثير على تقييم المراكز المالية وما يترتب عليها من قرارات .

٤- ليس هناك مجموعة معينة بالذات من السياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع اليها ، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف ، مما يجب معه الافصاح عن طرق المعالجة التى يتم اختيارها .

٥- هناك اختلافات جوهرية فى صور الإفصاح ودرجة وضوحه ومدى أكتماله حتى فى الدول التى يتحتم فيها الإفصاح عن السياسات المحاسبية ، وقد لا تتوافر دائماً الإرشادات لضمان التوحيد فى طريقة الإفصاح ، إلا أنه يجب توحيد القوائم المالية على المستوى الدولى للمنشآت ذات النشاط الدولى .

رابعاً: الإفصاح عن السياسات المحاسبية

٦- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التى اتبعت فى إعداد الحسابات والقوائم المالية بوضوح دون لبس أو غموض وكذا أية تغييرات فيها وأسبابها ، ويعتبر ذلك جزءاً لا يتجزأ من هذه الحسابات والقوائم ، على أن يتركز الافصاح فى موضع واحد منها .

٧- لا يعتبر الإفصاح فى حد ذاته بمثابة تصحيح لمعالجات محاسبية غير سليمة فى الحسابات والقوائم المالية سواء كان الإفصاح فى شكل إيضاحات أو بيانات تفسيرية ملحقة بها .

٨- يجب أن تتضمن الحسابات والقوائم المالية أرقام المقارنة للفترة السابقة .

٩- يتعين الافصاح عن التغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة التى لها تأثير هام فى الفترة المالية الجارية ، أو احتمال تأثيرها فى فترات مقبلة ، مع ذكر الأسباب ، وكذلك الافصاح عن الآثار الجوهرية مع تحديد قيمة الأثر.

١٠- تتطلب بعض الأنظمة المحاسبية المطبقة حدا أدنى من البيانات الفعلية المقابلة للبيانات التقديرية الواردة فى الموازنة التخطيطية يتعين إظهارها

فى النماذج المعدة لهذا الغرض والتى ترفق بالحسابات الختامية ، وذلك لتوفير احتياجات الأجهزة الخارجية ، بالاضافة إلى أنوا ع أخرى من البيانات التفصيلية والتحليلية خاصة بالإنتاج والتسويق وفائض العمليات الجارية والقيمة المضافة ومؤشرات وأدوات تحليلية خاصة بالسيولة والكفاءة الانتاجية ، فضلا عن البيانات الخاصة بصعوبات التنفيذ والبيانات التفصيلية عن المشروعات الاستثمارية ، وكذلك وجود سجلات ذات طابع خاص تساعد فى استخراج البيانات بسهولة .

*****

معيـار
رقم (٢)
المخـزون
Inventories

يقابل معيار المحاسبة الدولى
رقم (٢)

معيار
المخـــزون

أولاً : مقدمة

١- يختص هذا المعيار بتقييم المخزون السلعى وعرض بياناته فى القوائم المالية فى ظل نظام التكلفة التاريخية باعتباره أكثر النظم اتباعاً فى إعداد القوائم المالية ، ولا ينطبق هذا المعيار على التشوينات والأعمال تحت التنفيذ المتعلقة بعمليات المقاولات طويلة الأجل أو المخزون من المنتجات الفرعية ، كما يخرج عن نطاق هذا المعيار المخزون من الثروات الطبيعية سواء كانت حيوانية أو نباتية أو تعدينية .

٢- يتعين الافصاح عن النظام الذى تتبعه المنشأة لتقييم المخزون السلعى وعرض بياناته نظرا للأهمية النسبية التى يتميز بها بند المخزون بين باقى بنود الميزانية التى تكون إما أصولا ثابتة لها قيم دفترية تاريخية يسهل تحقيقها وإما أصولا شبه ثابتة أو متداولة تتمثل فى أرصدة مرتبطة بالغير يمكن تحرى حقيقتها منهم ، أما المخزون السلعى فهو أصل معرض للتغير المستمر خاصة فى قيمته نتيجة عوامل متباينة بعضها داخلى والبعض الآخر خارجى كالركود والتكدس والتلف والتقادم ، هذا فضلا عن أن المخزون يمثل جزءا هاما من أصول كثير من المنشآت ومن ثم فإن لتقييمه وعرض بياناته أثر على تصوير المراكز المالية وتحديد نتائج أعمال تلك المنشآت .

ثانيا: تعريف المخزون

٣- المخزون السلعى أصل ملموس يتكون من واحد أو أكثر من العناصر الآتية:
المستلزمات السلعية (خامات/ وقود / قطع غيار / مواد تعبئة وتغليف .. وغيرها من المواد التى تستخدم فى إنتاج البضائع أو تأدية الخدمات) ، انتاج غير تام وتحت التنفيذ ، انتاج تام ، بضائع لدى الغير ، بضائع بغرض البيع ، اعتمادات مستندية لشراء بضائع ، وقد تظهر عناصر أخرى تحت بند المخزون مثل مهمات غير متعلقة بالتشغيل أو مهمات متعلقة بالبحوث والتطوير وفى هذه الحالة يتعين الافصاح عن طبيعة وقيمة كل من هذه العناصر .

ثالثا: عرض وتبويب بيانات المخزون

٤- يجب أن تعرض بيانات المخزون فى الميزانية أو فى الايضاحات المرفقة بها مع تبويبها بالشكل الذى يلائم طبيعة نشاط المنشأة وبما يتمشى مع الأنظمة المحاسبية المعمول بها ، وبما يكفل توضيح قيمة المخزون من كل من الأنواع الرئيسية والمجموعات المختلفة التى يتكون منها وبما يؤدى الى بيان التغيرات التى تطرأ على كل منها من فترة لأخرى .

٥- يتعين الافصاح عن أى تغيير يطرأ على السياسات المحاسبية المتبعة فى تقييم المخزون وعرض بياناته ، وإذا كان لذلك التغيير أثر هام فى الفترة الجارية أو كان من المحتمل أن يكون له تأثير هام فى فترات مالية مقبلة ، فيجب الإفصاح عن ذلك أيضا مع ذكر الأسباب .

٦- يتم تبويب المخزون من المستلزمات السلعية وفقا لطبيعة استخدام المنشأة لهذه المستلزمات فمثلا إذا قامت منشأة بشراء مستلزمات تعتبر بطبيعتها

قطع غيار لاستخدامها فى تصنيع سلعة تنتجها للبيع فإن هذه المستلزمات تبوب باعتبارها خامات وليست قطع غيار .

٧- تعتبر الخامات عنصرا أساسياً فى الإنتاج السلعى وتتميز بخصائص من أهمها أن تكلفتها عادة ما تمثل جزءا كبيرا من تكلفة الانتاج وانها تدخل فى تركيب السلعة المنتجة ، ولذلك فالمواد التى تستخدم فى شركات الإنتاج الخدمى – كالنقل والسياحة مثلا – لا تعتبر خامات ، كما أن هناك بعض المواد تدخل فى تركيب السلعة المنتجة ومع ذلك لا تدرج ضمن المخزون من الخامات مثال ذلك المياه التى تدخل فى صناعة المياه الغازية .

٨- تقضى بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها بتحميل حسابات نتيجة الفترة بما يشترى من الأدوات الكتابية أولاً بأول اكتفاء بمراقبتها من ناحية الكمية فقط دون حاجة الى تسعير أذون صرفها ومعالجتها محاسبيا ، ويرجع السبب فى ذلك الاتجاه الى أن هذه الأذون تتمثل عادة فى عمليات عديدة ومتكررة وقليلة القيمة نسبياً ، ومن ثم فليس ثمة ما يدعو فى حالة تطبيق هذه الأنظمة الى تقييم المخزون الذى تحتفظ به المنشأة من الأدوات الكتابية خاصة وأنه يعتبر من قبيل المخزون الثابت .

٩- كما تقضى تلك الأنظمة أنه فى حالة تمويل شراء المخزون السلعى من المستلزمات أو البضائع بقروض طويلة الأجل يتم سدادها بالعملة الأجنبية، تعالج فروق العملة التى تتكبدها المنشأة نتيجة تعديل أرصدة تلك القروض باضافة ما يخص القدر المتبقى من ذلك المخزون على قيمته ، أما بالنسبة لما يكون قد تم استخدامه أو بيعه فيتم تحميل ما يخصه من تلك الفروق على حسابات نتيجة الفترة .

١٠- يجب أن تحمل حسابات نتيجة الفترة بقيمة ما استخدم من المخزون السلعي من المستلزمات (ما لم يكن قد حمل على حسابات أصول أخرى) كما يجب تضمين حسابات نتيجة الفترة أيضا بما تسفر عنه عملية بيع تلك المستلزمات من ربح أو خسارة .

رابعا: تقييم المخزون من المستلزمات السلعية

١١- يتم تقييم المخزون من المستلزمات السلعية بالتكلفة التاريخية والتى تتمثل فى إجمالى تكلفة الشراء مضافا إليها تكلفة التجهيز والاعداد للوصول بالمخزون الى موقعه وحالته الحاضرة ، مع ملاحظة أن هذه التكلفة لا تتضمن فوائد التمويل و مصاريف التخزين ، وتتكون تكلفة الشراء من ثمن الشراء + الضرائب والرسوم على المشتريات + تكلفة النقل والتخليص + أية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة بتلك المشتريات ، أما تكلفة التجهيز والإعداد فهى التكلفة التى قد تتحملها المنشأة بالاضافة الى تكلفة الشراء للوصول بالمخزون الى موقعه وحالته الحاضرة ، ويستبعد من ذلك الإجمالى الخصم التجارى + أية استردادات لاحقة بما فى ذلك الإعانة الحكومية المتعلقة بتلك المشتريات .

١٢- يتم تسعير المنصرف من المستلزمات السلعية وكذا تحديد التكلفة التاريخية للمخزون منها ، إما بإستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو باستخدام طريقة المتوسط المرجح (المتحرك) ، وهو متوسط السعر بعد خر إضافة (قيمة الرصيد + قيمة الكمية المضافة ÷ كمية الرصيد + الكمية المضافة) ، لأن هاتين الطريقتين تعتمدان على أساس التكلفة التاريخية

١٣- لا يجوز تخفيض تكلفة المخزون من الكميات العادية التى تحتفظ بها المنشأة من المستلزمات السلعية لإستخدامها فى إنتاج السلع الى أقل من تكلفتها التاريخية طالما كان من المتوقع ان تحقق السلع المنتجة قيمة تعادل تكلفتها التاريخية أو تزيد عنها ، أما إذا حدث إنخفاض ملموس فى سعر المستلزمات عن التكلفة التاريخية إلى درجة أن أصبح من غير المتوقع نتيجة لذلك الانخفاض وبسببه - أن تحقق السلع التى سوف يتم إنتاجها قيمة تعادل تكلفتها التاريخية ففى هذه الحالة قد يكون من الملائم النظر فى تخفيض تكلفة المخزون إلى تكلفة الاستبدال ، وإن كان كثير من المحاسبين يرون أنه لا غبار على الاستمرار فى تقييم مثل تلك المستلزمات بالتكلفة لأن الهدف من شرائها وتخزينها هو استخدامها فى أعمال التشغيل وليس بيعها .

١٤- فى حالة الاستغناء عن جانب من المستلزمات السلعية نتيجة تلفها أو عدم صلاحيتها أو تقادمها وما يترتب على هذا الوضع من أن قيمتها المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية أصبحت تفوق - حسب حالتها - قيمتها السوقية فانه يجب على المنشأة المبادرة نحو التخلص من هذه المستلزمات بالبيع وتحميل حسابات نتيجة الفترة بالخسارة التى تتحقق .

١٥- سبقت الإشارة فى صدر هذا المعيار إلى أنه لا ينطبق على المخزون من المنتجات الفرعية وقد يكون من الملائم فى هذه الفقرة أن نتناول مخلفات الإنتاج كمثال يوضح طبيعة هذا النوع من المنتجات الفرعية وتتمثل هذه المخلفات فى كل ما يتخلف لدى المنشأة نتيجة نشاطها الإنتاجى بما فى ذلك العوادم والنفاية والخردة بشرط أن تكون ملموسة ويمكن قياسها ، وقد قضت بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها أن يتم تقييم المخزون من

المخلفات بقيمة تقديرية محسوبة على أساس متوسط أسعار البيع لمثيلاتها فى العام السابق لأن اقتناء هذه المخلفات ليس مستهدفا فى حد ذاته حيث يتم التخلص منها بالبيع أولاً بأول ، وفى هذه الحالة يسرى عليها ما يسرى على المستلزمات السلعية من حيث تضمين حسابات نتيجة الفترة بأرباح أو خسائر البيع .

خامساً: تقييم المخزون من الإنتاج التام والبضائع المشتراه بغرض البيع

١٦- يتم تقييم المخزون من الانتاج التام بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل ، ويقصد بالتكلفة اجمالى تكلفة الانتاج + تكلفة التجهيز والإعداد وهى تلك التكلفة التى تحملتها المنشأة بالاضافة الى تكلفة الانتاج للوصول بالمخزون من الانتاج التام إلى موقعه وحالته الحاضرة وتتمثل تكلفة المخزون من الانتاج التام فى تكاليف مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتاج وتشمل تكلفة المخزون من الانتاج التام : المواد المباشرة + العمل المباشر + التكاليف الصناعية الاضافية + التكاليف الاضافية الأخرى (مثل نفقات تصميم محددة لعملاء معينين) ، ومن أمثلة التكاليف الصناعية الاضافية المواد غير المباشرة + العمل غير المباشر + إهلاكات المبانى والآلات والمعدات الصناعية وتكاليف صيانتها + تكاليف إدارة المصنع وغيرها .

١٧- من المتعارف عليه إعتبار التكاليف الصناعية الاضافية ضمن تكاليف التجهيز والإعداد التى تضاف الى تكاليف الانتاج إلا أنه قد تستبعد مجموعة التكاليف الصناعية الاضافية "الثابتة" كليا أو جزئياً من تلك التكاليف على أساس أنها لا ترتبط بشكل مباشر بوضع المخزون من الانتاج التام فى موقعه وحالته الحاضرة الأمر الذى يحسن معه أن يتم

تحليل عناصر تلك التكاليف حسب طبيعتها من حيث كونها أعباءاً ثابتة أو متغيرة .

١٨- كما أنه من المألوف فى فترات إنخفاض كمية الانتاج أو فى حالة وجود طاقة عاطلة أن يتم تحميل التكاليف الصناعية الاضافية "الثابتة" على أساس الطاقة الانتاجية المتاحة وليس على أساس مستوى الإنتاج الفعلى (والطاقة المتاحة هى الطاقة العادية المتوقع تحقيقها على مدار عدد معين من الفترات أو مواسم الانتاج) .

١٩- يجب ألا تتضمن تكلفة المخزون من الانتاج التام قيمة التلف أو الضياع غير العادى سواء فيما يتعلق بالمواد أو العمل أو عناصر التكاليف الأخرى حيث أنها لا ترتبط بالانتاج أو بوضع المخزون من الانتاج التام فى موقعه وحالته الحاضرة .

٢٠- من الطرق التى تستخدم لتحديد تكلفة المخزون من الانتاج التام : الوارد أولا يصرف أولا ، المتوسط المرجح (المتحرك) ، الوارد أخيرا يصرف أولاً ، المخزون الثابت ، تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العينى ، وقد جرى العمل على أن تتم المحاسبة عن التكلفة التاريخية للمخزون من الانتاج التام باستخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح ، وفى حالة استخدام الوارد أخيرا يصرف أولا أو طريقة المخزون الثابت ، فيشترط الإفصاح عن مقدار الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة فى الميزانية وقيمته محسوبة على أساس إحدى الطريقتين الأولتين (الوارد أولا يصرف أولاً أو المتوسط المرجح من ناحية وصافى القيمة البيعية من ناحية أخرى أيهما أقل) ، أما تقييم المخزون على أساس طريقة تكلفة الوحدات القابلة

للتمييز العينى فتعتبر هذه الطريقة ملائمة بالنسبة لبنود المخزون التى لا يمكن إحلال بعضها محل البعض الآخر فى الأحوال العادية أو السلع المشتراة أو المصنعة خصيصا لمشروعات محددة أو أصول معينة .

٢١- يتم تقييم الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ بالتكلفة حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الانتاج مضافا اليها المواد والأجور المباشرة فقط المتعلقة بالمرحلة الأخيرة التى وصل اليها وذلك وفقا لما تقضى به بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها .

٢٢- قد يتمثل انتاج بعض عمليات التشغيل فى أكثر من منتج أو فى منتج رئيسى وآخر فرعى دون أن يكون هناك امكانية لتحديد تكلفة كل منتج على حدة وبشكل منفصل عن غيره ، وفى هذه الحالة يجب أن يتم توزيع التكلفة بين المنتجات وفقا لأساس مقبول ويمكن اتخاذ القيمة البيعية لكل منتج أساساً مقبولاً لاجراء هذا التوزيع .

٢٣- وإذا كان الانتاج التام والانتاج غير التام يرتبطان بالنشاط الصناعى فإن البضائع بغرض البيع ترتبط بالنشاط التجارى ، ويتم تقييم المخزون من البضائع بغرض البيع بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل وتتمثل التكلفة فى اجمالى تكلفة الشراء مضافا اليها تكلفة التجهيز والإعداد للوصول بالمخزون من تلك البضائع الى موقعه وحالته الحاضرة ، هذا ويجدر بالذكر أن البضائع التى صدرت بها فواتير وقيدت مبيعات ولم يتم تسليمها للعملاء تعتبر بضائع ملك الغير (أمانة) وتدرج بدفاتر حصر خارج الحسابات مع الافصاح عن ذلك ، أما البضائع التى للمنشأة لدى الغير فتدرج ضمن المخزون السلعى فى مفردة مستقلة سواء كانت بضائع

بغرض البيع أو إنتاج تام ، أو إنتاج غير تام أو كانت مستلزمات سلعية ، أما البضائع الجارى استيرادها ومازالت بالطريق فتظل معالجتها عن طريق حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع ضمن بنود المخزون الى أن تصل تلك البضائع لمخازن المنشأة .

٢٤- يقصد بصافى القيمة البيعية ثمن البيع التقديرى الذى يمكن تحقيقه فى ظل الظروف العادية للمنشأة بعد إستبعاد التكاليف اللازمة لوضع المنتجات أو البضائع فى صورتها القابلة للبيع وأية تكاليف يستلزمها إتمام عملية البيع .

ولا يجوز أن يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية للمخزون على التقلبات المؤقتة فى السعر ، وإنما يجب الاعتماد على الأدلة والقرائن المتاحة الأكثر وثوقاً - وقت إعداد التقدير - فيما يتعلق بالقيمة المتوقع أن يحققها هذا المخزون ، كما يجب أن يستند تحديد صافى القيمة البيعية لكمية المخزون التى تحتفظ بها المنشأة لمواجهة عقود بيع محددة على سعر التعاقد ومن ثم فإذا كانت الكمية التى تم التعاقد عليها أقل من كمية المخزون التى تحتفظ بها المنشأة فإن صافى القيمة البيعية للكمية الزائدة يجب أن يستند على الأسعار السائدة فى السوق .

٢٥- إذا إنخفضت أسعار بيع المخزون من الانتاج التام أو البضائع بغرض البيع أو إذا تعرض هذا المخزون للتلف أو أصبح كله أو جزء منه متقادماً ، فإن التكلفة التاريخية للمخزون قد لا يمكن تحقيقها أو استردادها وبالتالى فإن تخفيض قيمة المخزون الى أقل من تكلفته التاريخية حتى تتعادل مع صافى قيمته البيعية يعتبر إجراء يتفق مع وجهة النظر التى ترى عدم تقييم الأصول المتداولة بأعلى من القيمة المتوقع تحقيقها ويحسب التخفيض المطلوب بإحدى طريقتين :

الأولى : بإجراء مقارنة بين قيمة المخزون على مستوى الصنف أو المجموعة المتشابهة من الأصناف محسوبة على أساس التكلفة وقيمته محسوبة على أساس صافى سعر البيع ، وهذه الطريقة هى التى عادة ما تتبع بهدف حصر الفروق بالنسبة فقط للأصناف التى يقل فيها صافى سعر البيع عن التكلفة وتخفيض قيمة المخزون بإجمالى تلك الفروق (أو تكوين مخصص بها) .

الثانية : بإجراء مقارنة بين قيمة المخزون على مستوى كل أصناف المخزون محسوبة على أساس التكلفة وقيمته محسوبة على أساس صافى سعر البيع بهدف تخفيض قيمة المخزون بالفرق الناتج عن زيادة إجمالى التقييم على أساس التكلفة عن إجمالى التقييم على أساس صافى سعر البيع ، ومؤدى هذه الطريقة إحداث مقاصة بين الخسائر المتعلقة ببعض الأصناف والأرباح غير المحققة المتعلقة بالبعض الآخر .

وأياً كانت الطريقة المستخدمة فيجب اتباعها بصورة مستمرة من فترة لأخرى ، مع الإفصاح عن ذلك .

٢٦- هذا ومما يجدر بالذكر أنه يمكن استخدام طريقة التكلفة المعيارية لتقييم المنتجات أو طريقة سعر التجزئة لتقييم البضائع المشتراة بغرض البيع إذا ما أسفرت كل منهما بصورة مستمرة عن نتائج قريبة من تلك التى يمكن الحصول عليها باستخدام أساس التكلفة التاريخية أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل مع الإفصاح عن ذلك .

*****

معيار
رقم (٣)
الإهلاك

Depreciation

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٤)

معيار
الإهـــلاك

١- مقدمة

يتناول هذا المعيار المحاسبة عن الاهلاك وينطبق على كل الأصول القابلة للإهـلاك باستثناء بعض البنـود التى تحكمها أوضاع ومعايير خاصة وهى : الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية التى لا تنضب ، ونفقات استكشاف واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعى وما شابه ذلك من موارد الثروة الطبيعية غير المتجددة ، ونفقات البحث والتطوير ، وشهرة المحل .

مما يجدر بالذكر أن معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات كان يتضمن المحاسبة عن الإهلاك المتعلقة بهذه العناصر ، وقد رؤى فصل تلك المحاسبة عن المعيار المذكور وعرضها ضمن هذا المعيار الخاص بالاهلاك وذلك تحقيقا لوحدة وتكامل الموضوع .

٢- الأصول القابلة للإهلاك

هى الأصول التى يتوافر فيها ما يلى :

أ- ان يكون الغرض من اقتنائها انتاج سلعة أو أداء خدمة أو التأجير للغير أو الاستخدام فى أغراض إدارية .

ب- أن يكون لها عمر انتاجى محدد .

ج- ان يكون من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية .

لذلك تعتبر الأصول الثابتة - فيما عدا الأراضى - أصولا قابلة للإهلاك إذ أن المبدأ العام يعتبر العمر الانتاجى للأرض فى العادة غير محدود، لذلك لا تعتبر الأرض أصلا ثابتا قابلا للإهلاك ، وإن كان يستثنى من ذلك الأراضى التى يكون لها عمر انتاجى محدود بالنسبة للمنشأة فتعامل كأصل قابل للإهلاك .

هذا وتعتبر المبانى من الأصول القابلة للإهلاك بصرف النظر عن الأرض المقامة عليها وذلك ردا على ما اتجهت اليه بعض المنشآت من اعتبار الأراضى والمبانى فى هذه الحالة وحدة واحدة وأنه لا داعى لحساب إهلاك المبانى على افتراض ان قيمة الأرض ترتفع فتعوض النقص فى قيمة المبانى إلا أنه يجب - طبقا لهذا المعيار - التفرقة بين قيمة الأرض وقيمة المبانى وضرورة حساب اهلاك عن المبانى ، أما زيادة أو نقص قيمة الأراضى فيعتبر أمرا مستقلا عند تحديد القيمة القابلة لإهلاك المبانى .

ويتصل بذلك ما ذهب اليه البعض من أنه فى حالة زيادة القيمة الحالية للأصل عن قيمته الدفترية نتيجة ارتفاع الأسعار فليس من الضرورى حساب الاهلاك ، لذلك جاء هذا المعيار ليرد على هؤلاء ويؤكد على ضرورة تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من اهلاك بغض النظر عن أية زيادة فى قيمة الأصل .

٣- *القيمة القابلة للإهلاك*

هى التكلفة التاريخية(*) للأصل القابل للإهلاك أو أية قيمة بديلة عنها فى القوائم المالية مخصوما منها القيمة المتبقية المقدرة بالتكلفة فى نهاية العمر الانتاجى للأصل .

(*) لا يتضمن هذا التعريف التعرض لمعالجة الفروق الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة كبديل للتكلفة التاريخية .

وكثيرا ما تكون قيمة نفاية الأصل ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها عند حساب القيمة القابلة للإهلاك ، أما إذا كان من المحتمل أن تكون القيمة المتبقية كبيرة فانه يجب تقدير هذه القيمة فى تاريخ إقتناء الأصل ، أو عند تقييمه بتاريخ لاحق ، وذلك على أساس صافى القيمة التى يمكن تحقيقها فى ذلك التاريخ من أصل مماثل وصل الى نهاية عمره الانتاجى وتم استخدامه فى ظل ظروف مماثلة ، وتقضى بعض الأنظمة المحاسبية بعدم استبعاد أية قيمة باقية للأصل كخردة أو نفاية فى نهاية عمره الانتاجى، ولذلك ففى كافة الأحوال يجب تحديد القيمة القابلة للإهلاك بالنسبة للأصل حتى يمكن حساب الاهلاك، كما يجب الافصاح عن أسس التقييم التى استخدمت فى تحديد قيم الأصول القابلة للاهلاك ضمن ايضاحات السياسات المحاسبية .

٤- تعريف الإهلاك

هو توزيع قيمة الأصل القابل للإهلاك على مدى عمره الانتاجى بطريقة مناسبة ومنتظمة ، ويتم تحميل قسط الإهلاك على نتيجة الفترة المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر ، وقد يطلق على إهلاك أصول معينة اصطلاح (النفاد) والنفاد ظاهرة مميزة للأصول المتناقصة من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابهها ، حيث تؤدى عمليات الاستخراج الى الاقلال من قيمتها حتى تتلاشى تلك القيمة بانتهاء ما تحتويه الأصول المذكورة من خامات يمكن استخراجها على أساس اقتصادى

وهناك عدة طرق لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على كل فترة محاسبية للعمر الانتاجى للأصل ، إلا أن أى طريقة يتم اختيارها يجب الاستمرار فى تباعها من قبل المنشأة بغض النظر عن اعتبارات الربحية أو الاعتبارات الضريبية وذلك حتى يمكن اجراء مقارنة بين نتائج أعمال المنشأه من فترة محاسبية إلى فترة أخرى .

وإذا حدث تغيير فى طريقة الإهلاك المتبعة فى فترة محاسبية معينة يتعين الإفصاح عن أسباب التغيير والأثر المترتب على ذلك .

٥- العمر الانتاجى

هو الفترة التى يتوقع ان يستخدم خلالها الأصل القابل للإهلاك من قبل المنشأة فى الغرض الذى إقتنى من أجله ، ويقاس العمر الانتاجى بمدة انتاجية الأصل وليس بمدة بقائه .

وقد يقاس العمر الانتاجى بعدد من وحدات الانتاج أو بعدد من وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

ويعتمد العمر الانتاجى للأصول أو لمجموعة من الأصول المتشابهة القابلة للإهلاك على التقدير الذى يستند إلى وجود خبرة بأنواع مماثلة من تلك الأصول ، وقد يكون من الصعب تقدير عمر انتاجى لأصل يرتبط بتكنولوجيا مستحدثة فى الانتاج أو أصل يستخدم فى انتاج منتج جديد أو تقديم خدمة جديدة لا تتوافر فى مجالها خبرة كافية، ومع ذلك فلابد من تقدير عمر إنتاجى للأصل فى كافة الأحوال .

وقد يقل العمر الانتاجى للأصل عن عمره الطبيعى، وعند تقدير العمر الانتاجى للأصل لابد من الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة (بالاضافة الى الهلاك المادى الناتج عن التشغيل) ، وتتمثل هذه العوامل فى وسائل الاصلاح والصيانة التى تطبقها المنشأة وتقادم الأصل الفنى الناتج عن التطور التكنولوجى ، أو بسبب تغير الطلب على السلع والخدمات التى ينتجها الأصل وكذلك القيود القانونية التى تتعلق باستخدام الأصول مثل انتهاء فترة العقد أو حق الانتفاع .

هذا ، ويقضى المعيار بضرورة إعادة النظر دوريا فى العمر الانتاجى المقدر للأصول الرئيسية ، وان تعدل بناء على ذلك معدلات الإهلاك ، ويجب الافصاح عن أثر التغيير فى الفترة المحاسبية التى تم فيها هذا التعديل .

٦- الافصاح عن الاهلاك

ان اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الانتاجى للأصل القابل للإهلاك من الأمور التى تعتمد على الاجتهاد والتقدير ، لذلك فإن الافصاح عن طرق الإهلاك والعمر الانتاجى المقدر للأصل أو معدلات الإهلاك التى تتبعها المنشأة ، وقيمة الاهلاك المحمل على الفترة المحاسبية والقيمة الاجمالية للأصول القابلة للاهلاك ومجمع الاهلاك لكل منها فى نهاية تلك الفترة يعتبر أمرا ضروريا ، لانها توفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تمكنهم من معرفة السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة، ومقارنة القوائم المالية للمنشأة مع المنشآت المماثلة .

٧- بعض القواعد المتعلقة بالإهلاك والمطبقة فى بعض الأنظمة المحاسبية الاخرى

أ- وضع الأصول الثابتة فى مجموعات :

توضع الأصول الثابتة القابلة للإهلاك فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك بصرف النظر عن مكوناتها وقد تكون هذه المجموعات :

أفقية (لأصول متشابهة) أو رأسية (لأصول متكاملة) وقد تكون على شكل مجموعات جغرافية (لأصول منطقة معينة) .

ب- الانشاءات المعدة خصيصا لآلات معينة :

قد تستلزم أنواع معينة من الآلات انشاءات خاصة بها بحيث لا

تصلح هذه الانشـاءات الا لهذا الغرض ، ولذلك تخضع الانشـاءات المذكورة لقواعد إهلاك الآلات طالما بقيت الآلات قائمة، فاذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة الدفترية غير المهلكة للانشاءات خسارة تحمل على حسابات النتيجة عن الفترة المحاسبية التى تم خلالها رفع الآلات.

جـ- الافتراضات التى أعدت على أساسها معدلات الإهلاك طبقا لهذه الأنظمة :

* ان عدد أيام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم أو أقل ، وأن مدة التشغيل اليومى وردية واحدة ، وان الأصول مشتراة جديدة .

ونتيجة لذلك فانه عند حساب الإهلاك السنوى تعتبر تلك المعدلات حداً أدنى ويتم زيادتها تبعا لزيادة أيام العمل فى السنة ، وساعات التشغيل اليومى التى يجب أن تتمشى مع عنصر زيادة التشغيل والتى يحددها الفنيون .

* تحسب معدلات الإهلاك للأصول المشتراة قديمة بصرف النظر عن فترة الاستعمال على أساس زيادتها بنسبة ٥٠٪ على الأقل من معدلات إهلاك الأصول المشتراة جديدة .

* يراعى تقسيم السنة المالية الى أربع فترات متساوية ، حيث تحمل كل فترة بحصتها فى الإهلاك السنوى طالما تم تشغيل الأصل أية مدة خلال الفترة ، فإذا لم يستخدم الأصل اطلاقا خلال فترة أو أكثر يحسب الإهلاك على أساس ٥٠٪ من حصة الفترة أو الفترات التى لم يستخدم الأصل خلالها

د- احتياطي فروق القيمة الاستبدالية :

من الضروري تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للأصل ، وذلك للمحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة ويعتبر مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطي عام ، ولذلك يستمر حساب قسط إهلاك الأصل القابل للإهلاك الذي تم إهلاكه دفتريا ولايزال يستخدم في الانتاج بنسبة ٥٠٪ من قيمة قسط الإهلاك ، وتضاف هذه القيمة سنويا الى الاحتياطي ، ويستثنى من هذه القاعدة الأصول المخصصة لمراكز الانتاج فى الوحدات الاقتصادية المتخصصة فى انتاج البترول أو تكريره والتعدين فتطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط ، ويتم حساب النسبتين (٥٠٪ و ٢٥٪) على أساس المعدل الأصلي للتشغيل لوردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل .

هـ- تاريخ البدء فى حساب الإهلاك :

يتحدد هذا التاريخ ببدء استخدام الأصل خلال الفترة المحاسبية، وفى حالة استخدام (تشغيل) الأصل فى فترة التجارب يحمل الإهلاك على تكاليف تجارب بدء التشغيل ويبدأ حساب إهلاك النفقات الايرادية المؤجلة اعتباراً من بدء التشغيل بالنسبة لمصروفات التأسيس ، والمصروفات الإدارية والعمومية السابقة على بدء التشغيل (لا ترتبط بالأصول الثابتة)، واعتبارا من تاريخ انتهاء الحملة الاعلانية بالنسبة لمصروفات الحملة الاعلانية ، واعتبارا من تاريخ بدء تحقق ايرادات للاستثمارات المالية بالنسبة لفوائد المبالغ المقترضة خصيصا للاكتتاب فى تأسيس شركات جديدة ، واعتبارا من بدء انتاج المنتج الجديد بالنسبة لتكاليف الأبحاث والتنمية واعتبارا من تاريخ الانتهاء من إجراء تحديث فروع ومعارض النشاط التجاري وبدء الاستغلال بالنسبة لتكاليف التحديث .

و- إهلاك الأدوات الصغيرة والمهمات :

يستمر استعمال الأدوات الصغيرة غالباً مدة طويلة نسبيا يصعب معها تحديد النقص الذى يطرأ عليها نتيجة استعمالها ، لذلك يتم إهلاكها بقيمة ما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار تخريدها ، وتراقب كعهدة بالجرد الفعلى والمطابقة على السجلات التى تمسك لهذا الغرض ، وذلك الى أن يتم ردها بعد تقرير عدم صلاحيتها .

ويتم إهلاك المهمات بقيمة النقص الذى يصيب عمرها الانتاجى نتيجة استخدامها فى التشغيل خلال الفترة ، وتخضع قيمة هذه المهمات فى نهاية كل فترة لإعادة التقدير .

ز- إهلاك الثروة الحيوانية :

يتم إهلاك الثروة الحيوانية المقتناه بغرض الاكثار أو العمل باتباع طريقة إعادة التقدير .

ح- إهلاك الأفلام السينمائية والتليفزيونية :

يتم إهلاك هذه الأفلام فى شركات الانتاج السينمائى فى نهاية كل فترة باتباع طريقة إعادة التقدير وفقا للمعدلات التى جرى العرف على اتباعها .

ط- إهلاك المبالغ التى شاركت بها الوحدة فى إنشاء أصول غير مملوكة لها وتخدم أغراضها :

يتم إهلاك هذه المبالغ فى مدة أقصاها عشر سنوات وذلك اعتبارا من تاريخ بدء الاستغلال أو المدة التى ينتظر استفادة الوحدة خلالها من تلك الأصول أيهما أقل .

ى- إهلاك مقابل حق الانتفاع بمقار عن طريق الشراء بالجدك :

يتم إهلاك المبالغ المحملة على حساب مقابل حق الانتفاع بمقار عن طريق الشراء بالجدك فى مدة أقصاها عشر سنوات وذلك اعتبارا من تاريخ بدء الاستغلال أو المدة التى ينتظر استفادة الوحدة خلالها من تلك الأصول أيهما أقل .

ك - الهلاك الطارئ للأصول :

ينشأ الهلاك الطارئ نتيجة حادث عرضى من شأنه منع استخدام الأصل فى الانتاج ، وتحمل الخسارة التى تنجم فى هذه الحالة على حسابات النتيجة عن الفترة المالية التى وقع الحادث خلالها .

وتغطى معدلات الإهلاك مقابل التقادم المتوقع فى الظروف العادية، فإذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الأصل قبل انتهاء عمره الانتاجى المقدر، فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة عن الفترة المحاسبية التى تم خلالها التقادم الذى لم يكن متوقعا .

*****

معـيـار

رقم (٤)

المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية

Information to be Disclosed

in Financial Statements

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٥)

معيار
المعلومات التى يجب الافصاح عنها
فى القوائم المالية

أولاً: مقدمة

١- يختص هذا المعيار بالمعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية والتى تشمل الميزانية وقائمة الدخل وغيرها من القوائم السابق ذكرها فى المعيار رقم (١) ، وكذلك الايضاحات المتممة للقوائم المالية .

٢- يقتصر هذا المعيار على الحد الأدنى للافصاح ، وبالتالى يجوز التوسع فى هذا الافصاح وفقا لما تنص عليه باقى المعايير فيما يتعلق بموضوعات وأمور محاسبية معينة ، وبما تتطلبه التشريعات أو القوانين أو اللوائح التنفيذية أو الضوابط التى تضعها السلطات المختصة .

ثانياً: الافصاح عن المعلومات العامة

٣- يجب الافصاح عن كافة المعلومات التى تعتبر ضرورية لوضوح وسهولة فهم القوائم المالية والتى تشمل اسم المنشأة ، موطن تأسيسها أو جنسيتها ، شكلها القانونى ، وصف مختصر لطبيعة نشاطها ، الفترة التى تغطيها القوائم المالية ، وتاريخ الميزانية ، ونوع العملة التى أعدت على أساسها القوائم المالية .

٤- يجب إضافة المعلومات التى تؤدى الى توضيح طبيعة البنود التى تحتويها القوائم المالية وأساس تبويب هذه البنود عند الضرورة ، ولا يجوز إدماج البنود الهامة أو إجراء مقاصة بينها دون الافصاح عن كل منها على حدة ، كما يجب الافصاح عن أرقام المقارنة للفترة المالية السابقة .

ثالثاً: الافصاح المرتبط بالأصول طويلة الأجل

٥- يجب أن يشمل هذا الافصاح بعض الأمور العامة التى تتعلق بالأصول طويلة الأجل والتى تتمثل فى القيود على ملكية الأصول ، الضمانات المقدمه مقابل الالتزامات ، الحقوق والالتزامات العرضية مع بيان قيمة كل منها كلما أمكن ذلك ، المبالغ المرتبطة بالانفاق الرأسمالى فى فترات مقبلة ، الطرق المتبعة لتمويل المعاشات ومكافآت التقاعد .

٦- يجب أن تفصح الميزانية عن بنود الأصول طويلة الأجل المتمثلة فى الأراضى والمبانى ، الآلات والمعدات ، الأصول الثابتة الأخرى ، مجمع الإهلاك ، وذلك كل على حده ، وكذلك الافصاح فى موقع منفصل عن الأصول التى تم حيازتها بنظام الشراء التأجيرى والأصول التى تم اقتناؤها بالتقسيط .

٧- يجب الإفصاح عن بنود الأصول طويلة الأجل الأخرى المبينة فيما بعد لكل بند على حدة على أن يتضمن ذلك توضيحا لما طرأ على كل منها من تخفيض غير عادى خلال الفترة التى تعد عنها القوائم المالية :

أ - الاستثمارات فى الشركات التابعة أو المشتركة ، وكذلك الاستثمارات الأخرى مع بيان القيمة السوقية لما هو مدرج منها فى سوق الأوراق المالية، وذلك إذا كانت هذه القيمة مختلفة عن القيمة التى ظهرت بها فى الميزانية .

ب- الحسابات المدينة لآجال طويلة لدى العملاء ، وأوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشأة ، والحسابات المدينة لدى أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين ، وكذا الحسابات المدينة فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة ، وفيما بين الشركات المشتركة وغير ذلك من الحسابات المدينة الأخرى .

جـ- شهرة المحل وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والمصروفات المؤجلة (أو المرحلة لسنوات قادمة) كمصروفات التأسيس ومصروفات إعادة التنظيم وما فى حكمها .

رابعاً: الافصاح المرتبط بالأصول المتداولة

٨- يجب الإفصاح عن بنود الأصول المتداولة التالية ، وذلك بالنسبة لكل بند على حدة :

أ - النقدية وتشمل النقدية بالخزينة والحسابات الجارية بالبنوك ، والأرصدة النقدية التى لا يمكن سحبها فوراً مثل الأرصدة المجمدة لسبب أو لآخر .

ب- الأوراق المالية القابلة للتداول فى أسواق الأوراق المالية - بخلاف الاستثمارات طويلة الأجل - على أن يتم الافصاح عن القيمة السوقية لهذه الأوراق إذا كانت مختلفة عن قيمتها فى الميزانية .

جـ- الحسابات المدينة لدى العملاء وأوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشأة، والحسابات المدينة لدى أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين ، وكذا الحسابات المدينة فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة وفيما بين الشركات المشتركة وغير ذلك من حسابات مدينة أخرى .

د- المخزون .

خامساً: الافصاح المرتبط بالالتزامات طويلة الأجل:

٩- يجب الإفصاح عن بنود الالتزامات طويلة الأجل التالية ، وذلك لكل بند على حدة بعد استبعاد الأجزاء أو الأقساط التى تستحق السداد من هذه

الالتزامات خلال سنة واحدة :

* القروض المضمونه برهن أو ما فى حكمها .
* القروض غير المضمونه برهن أو ما فى حكمها .
* القروض فيما بين الشركة الأم والشركات التابعة .
* القروض من شركات شقيقة .

كما يجب أن تتضمن القوائم المالية بيانا مختصرا عن معدلات الفائدة عن هذه القروض وشروط سدادها ، وامكانات تحويلها الى مساهمات ، والمتبقى من قيمة علاوة أو خصم الإصدار بدون إهلاك أو تسوية فى تاريخ الميزانية .

سادساً : الافصاح المرتبط بالالتزامات قصيرة الأجل

١٠- يجب الإفصاح عن بنود الالتزامات قصيرة الأجل التالية ، وذلك لكل بند على حدة :

* القروض المصرفية والسحب على المكشوف وغيره من التسهيلات البنكية .
* أقساط (أو أجزاء) الالتزامات طويلة الأجل التى تستحق السداد خلال سنة واحدة .
* الدائنون وأوراق الدفع وتشمل :

– الموردون (أو الديون المستحقة للموردين ، وأوراق الدفع مما يرتبط بنشاط المشأة) .

– الحسابات الدائنة لصالح أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .

– أوراق الدفع والحسابات الدائنة فيما بين الشركة الأم أو الشركات التابعة وبين الشركات المشتركة .

– ضرائب الدخل .

– [illegible] المستحقة [illegible] والمستحقات الأخرى للغير .

١١- يجب الافصاح عن بنود الالتزامات والمخصصات والمستحقات الأخرى وذلك لكل بند على حدة طالما كان البند أهمية نسبية خاصة لمستخدمى القوائم المالية ، ومن أمثلة هذه البنود الضرائب المستحقة والمؤجلة السداد، والايرادات أو الدخول المستحقة أو المؤجل تحصيلها لفترة أو فترات قادمة ، الأموال المخصصة لصناديق المعاشات وما فى حكمها .

سابعاً: الافصاح المرتبط بحقوق الملكية

١٢- يجب الافصاح عن البنود الممثلة لحقوق الملكية وذلك بالنسبة لكل بند على حدة مما يلى :

* أسهم رأس المال حيث يجب الافصاح عن كل نوع أو فئة من أنواع أو فئات تلك الأسهم .
* مقدار و قيمة الأسهم المرخص بها والمصدرة .
* الجزء غير المدفوع من رأس المال أو الذى لم يدفع بعد من أسهم رأس المال .
* سعر التداول والقيمة الاسمية (القانونية) للسهم .
* التغيرات التى طرأت على حساب رأس مال الأسهم خلال الفترة المالية.
* الحقوق والامتيازات والقيود المتعلقة بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم والمرتبطة بسداد رأس المال .
* اجمالى التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم الممتازة .
* الأسهم المستردة .
* الأسهم المحتجزة للاصدار مستقبلا وفقا لما تقضى به عقود مسبقة مع بيان الشروط والقيمة .
* حقوق الملكية الأخرى ، مع بيان حركتها خلال الفترة المالية والقيود الواردة على توزيعاتها ، وتشمل :

- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الاسمية (علاوة إصدار الأسهم) .
- فائض إعادة التقييم .
- الاحتياطيات .
- الأرباح المحتجزة .

ثامنا: الإفصاح المرتبط بقائمة الدخل

١٣- يجب الافصاح فى حسابات النتيجة عما يلى :

* المبيعات وايرادات التشغيل أو الأنشطة الأخرى .
* الإهلاك .
* الفوائد المكتسبة .
* ايرادات أو دخل الاستثمارات .
* الفوائد التى تتحملها المنشأة .
* ضرائب الدخل .
* الأعباء غير العادية .
* الايرادات غير العادية للمنشأة .
* نتائج الصفقات أو المعاملات ذات الأهمية الواضحة فيما بين الشركة الأم أو الشركات التابعة .

صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .

*****

معيـــار

رقم (٥)

قوائم التدفقات النقدية

Cash flow Statements

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٧)

معيار
قوائم التدفقات النقدية

أولاً: مقدمة

١- يقصد باصطلاح "التدفقات النقدية" المبالغ الداخلة الى أو الخارجة من النقدية (النقدية بالصندوق والبنوك والودائع تحت الطلب) ومن شبه النقدية (الاستثمارات قصيرة الأجل التي يسهل تسييلها وتحويلها بسرعة الى مبلغ محدد من النقدية دون ان تتعرض لمخاطر تذكر بالنسبة للتغيرات في القيمة) .

٢- تعد قائمة التدفقات النقدية بهدف إتاحة المعلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال الفترة المالية وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات والحكم على مدى قدرة المنشأة على توليد نقدية للوفاء بالتزاماتها وتوزيع الأرباح والحكم كذلك على مدى احتياجها للتمويل الخارجي فضلا عن المساهمة في إيضاح أثر التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية على المركز المالي للمنشأة والوقوف على أسباب الخلاف بين نتيجة العام وبين صافي التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الجارية أو التشغيلية .

٣- يتعين على جميع المنشآت إعداد وعرض هذه القائمة حتى ولو كانت النقدية أساس نشاط المنشأة كما هو الحال في المؤسسات المالية إذ يهتم مستخدمو القوائم المالية بالطريقة التي يتم بها الحصول على النقدية وشبه النقدية واستخداماتهما سواء لانجاز أنشطتها المختلفة للوفاء بالتزاماتها أو لتوزيع عائد للمستثمرين .

٤- عندما تستخدم قائمة التدفقات النقدية مقرونة بالقوائم المالية الأخرى فإنها تزود مستخدمى البيانات المالية بالمعلومات التى تمكنهم من تقييم التغيرات فى صافى موجودات المنشأة وهيكلها المالى وبالتالى تعكس مدى تأثير تلك التغيرات على السيولة وتوقيت التدفقات النقدية حتى يكون بإمكان المنشأة التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص البديلة .

ثانيا: التدفقات النقدية من الانشطة الجارية (التشغيلية)

٥- يقصد بالنشاط التشغيلى (الجارى) النشاط الأساسى الانتاجى للمنشأة المدر للدخل والمحدد لنتيجة العام من ربح أو خسارة ومن أمثلة ذلك :

* المقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات أو من الايرادات العرضية الأخرى .

* المدفوعات النقدية الى موردى السلع والخدمات والمدفوعات النقدية للعاملين .

* المدفوعات أو المقبوضات من عقود لأغراض التعامل أو المتاجرة ويستثنى من ذلك الأرباح و الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل من الأصول الثابتة

ومع ذلك يجوز للمنشأة التى تمتلك سندات مالية أو قروض لأغراض التعامل أو المتاجرة تصنيف تدفقاتها النقدية كأنها تمارس أنشطة تشغيلية لكونها تنتمى للنشاط الانتاجى الرئيسى المدر للدخل .

وعلى كل فإن مقدار التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية هو مؤشر على مدى ماحققته عمليات المنشأة من تدفقات نقدية كافية لسداد القروض والمحافظة على القدرة الانتاجية وتوزيع الأرباح على المساهمين والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية .

ثالثاً: التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية

٦- يقصد بالنشاط الاستثماري ذلك النشاط المتعلق باقتناء الأصول غير المتداولة متضمنة الاستثمارات طويلة الأجل أو الاستغناء عنها ، وكذا تمويل وتحصيل الاقراض طويل الأجل وان كانت بعض النظم المحاسبية المعمول بها تقضي بتضمين النشاط الاستثماري الاستثمارات قصيرة الأجل باعتبارها ليست من النشاط الانتاجي الرئيسي للمنشأة .

ومن أمثلة ذلك :

* المدفوعات المتعلقة بشراء أصول ثابتة أو إنشائها داخلياً بمعرفة المشروع، وكذا بالأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك التكلفة الرأسمالية لتطوير الطاقة .

* المقبوضات النقدية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل .

* المقبوضات والمدفوعات النقدية المترتبة على بيع أو شراء حصص في رؤوس أموال الشركات الأخرى .

* المدفوعات عن الاقراض والسلفيات النقدية المقدمة لأطراف أخرى أو تلك المقبوضات نتيجة تحصيل الاقراض والسلفيات المقدمة لجهات أخرى .

* المقبوضات والمدفوعات النقدية للعقود على اختلاف أنواعها (عدا تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل والمتاجرة فتصنف كأنشطة تمويلية)

رابعاً: التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية

٧- يقصد بالنشاط التمويلي ذلك النشاط المتعلق بالمبالغ النقدية المحصلة من القروض طويلة وقصيرة الأجل المقدمة للمنشأة من الغير ومن إصدار أسهم

أو سندات أو أدوات مالية أخرى وكذا المدفوعات النقدية الى المساهمين لاسترداد جانب من أسهم المنشأة ، والمبالغ النقدية المدفوعة لسداد السندات والقروض وعقود الرهن وتوزيعات الأرباح .

خامسا: عرض قائمة التدفقات النقدية

٨- يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية الحركة النقدية خلال الفترة المالية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية (الجارية) والاستثمارية والتمويلية وعلى كل منشأة أن تعرض القائمة بطريقة تناسب طبيعة عملها حتى تساعد مستخدمى البيانات المالية فى تزويدهم بالمعلومات التى تمكنهم من تقييم تأثير هذه الأنشطة على المركز المالى .

وفى هذا الصدد يجوز تصنيف الفائدة المستحقة على قرض أبرمته المنشأة على انها نشاط تشغيلى (جارى) فى حين ان مبلغ القرض نفسه يمثل نشاط تمويلى .

وبالمثل يجب تصنيف التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية حسب نوع النشاط الناتجة عنه هذه التدفقات بطريقة واضحة ومستقلة .

٩- يتم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية باتباع الطريقة المباشرة حيث يتم الافصاح عن اجمالى عمليات المدفوعات والمقبوضات النقدية للبنود الأساسية أو باتباع الطريقة غير المباشرة حيث يتم تعديل صافى الربح أوالخسارة للمعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأى مبالغ مؤجلة أو مستحقة الدفع أو المقبوضات النقدية من الأنشطة التشغيلية السابقة أو المستقبلية ، كما يتم عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية بالافصاح عن اجمالى المقبوضات والمدفوعات للبنود الهامة من تلك الأنشطة بطريقة منفصلة .

١٠- يجوز عرض بعض التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الجارية والاستثمارية والتمويلية على أساس صافى القيمة، وذلك كما هو الحال بالنسبة للمقبوضات والمدفوعات التى تتعلق بأنشطة خاصة بالعملاء وليس بأنشطة المنشأة التجارية ، وكذا بالنسبة للمقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التى تتميز بحركة بيع سريعة ومبالغ ضخمة ومدتها قصيرة الأجل وأيضا بالنسبة للمقبوضات والمدفوعات فى حالة المنشآت المالية وليست التجارية.

سادساً: التدفقات النقدية للعملات الاجنبية

١١- يجب قيد التدفقات النقدية الناتجة عن العمليات بالعملة الأجنبية فى سجلات المنشأه التجارية بالعملة المحلية وذلك بحسب أسعار تحويلها فى تاريخ التدفقات النقدية ، كما يجب قيد التدفقات النقدية للشركات الأجنبية التابعة بالعملة المحلية وذلك بحسب أسعار تحويلها وقت دفع أو قبض النقدية .

١٢- يتعين عرض آثار تغيرات أسعار تحويل العملات الأجنبية فى قائمة التدفقات النقدية بصورة مستقلة للتدفقات النقدية لكل من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويتم مطابقة النقدية وشبه النقدية فى بداية ونهاية الفترة المحددة ولا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن هذه التغيرات فى أسعار تحويل العملات الأجنبية بمثابة تدفقات نقدية .

سابعاً: الفائدة التمويلية وتوزيعات الارباح

١٣- يجب الافصاح عن التدفقات من الفوائد والأرباح المقبوضة والمدفوعة

بطريقة مستقلة مع تصنيفهما حسب الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية حسب الأحوال .

١٤- تصنف عادة كل من الفوائد التمويلية المدفوعة ، والفوائد التمويلية والأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية فى المنشآت المالية ، بينما نجد أن الفوائد التمويلية المدفوعة ، وكذا الفوائد التمويلية والأرباح المقبوضة والموزعة فى المنشآت التجارية يجوز تصنيفها على انها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية حسب الأحوال .

ثامناً: الضرائب على الدخل

١٥- يجب الافصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل كمبلغ اجمالى بصورة مستقلة على أنها تصنف عادة كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية .

١٦- ومع ذلك فانه إذا أمكن ربط الضرائب المدفوعة بتدفقات نقدية من أنشطة استثمارية أو تمويلية فان التدفق النقدى الضريبى يصنف بالطريقة المناسبة .

تاسعاً: الاستثمارات فى مشروعات أخرى

١٧- يجب الافصاح فى قائمة التدفقات النقدية الخاصة بالمستثمر عن كافة التدفقات بينه وبين الشركة المستثمر فيها مثل الأرباح الموزعة والسلفيات المقدمة كما يجب عرض وتصنيف التدفقات النقدية الاجمالية الناتجة عن بيع وشراء الشركات التابعة أو الوحدات التشغيلية الأخرى كأنشطة

استثمارية وبطريقة منفصلة خاصة وأن العرض بهذه الصورة يساعد فى تمييز تلك التدفقات الناتجة عن عمليات البيع عن تلك الناتجة عن عمليات الشراء على أساس صافى النقدية وشبه النقدية .

عاشراً: أسلوب اعداد قائمة التدفقات النقدية

١٨- تقضى بعض النظم المحاسبية المعمول بها بإعداد قائمة التدفقات النقدية على النحو التالى :

	جزئى	كلى	ارقام مقارنة
أولا : التدفقات النقدية من النشاط الجارى :			
مبيعات نقدية ومتحصلات من العملاء	x		
إعانات إنتاج وتصدير محصلة	x		
مشتريات نقدية(*) ومدفوعات للموردين	(x)		
أجور مدفوعة	(x)		
ايرادات أوراق مالية محصلة	x		
فوائد دائنة محصلة	x		
فوائد محلية وخارجية مدفوعة	(x)		
ضرائب ورسوم مدفوعة	(x)		
متحصلات أخرى	x		
مدفوعات أخرى	(x)		
(١)صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى		xx	
ثانيا : التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى :			
مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة (مشروعات تحت التنفيذ)	(x)		
متحصلات عن بيع أصول ثابتة	x		
مدفوعات لشراء استثمارات	(x)		
متحصلات من بيع استثمارات	x		
اقراض طويل الأجل مسدد	(x)		
تحصيل إقراض طويل الأجل	x		
(٢) صافى التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى		xx	
بعده		xx	

(*) مشتريات السلع والخدمات والبضائع

	جزئى	كلى	أرقام مقارنة
ماقبله		xx	
ثالثا : التدفقات النقدية من النشاط التمويلى:			
متحصلات عن إصدار سندات	x		
سداد سندات	(x)		
متحصلات من قروض طويلة الأجل	x		
سداد قروض طويلة الأجل	(x)		
متحصلات من قروض قصيرة الأجل	x		
سداد قروض قصيرة الأجل	(x)		
متحصلات من إصدار أسهم نقدية	x		
المسدد لشراء الشركة جانباً من أسهمها	(x)		
المتحصل من اعادة بيع الشركة جانباً من أسهمها	x		
توزيعات أرباح مدفوعة خلال العام	(x)		
(٣) صافى التدفقات النقدية من النشاط التمويلى		xx	
التغير فى حركة النقدية خلال السنة المالية (١)+(٢)+(٣)		xx	
رصيد النقدية أول السنة المالية		xx	
رصيد النقدية آخر السنة المالية		xx	

مذكرة

تسوية ايضاحية بين نتيجة العام وصافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى

	جزئى	كلى	ارقام مقارنة
نتيجة العام			×
الاهلاك وتسوية مصروفات الصيانة والعمرات الدورية	×		
مخصصات بخلاف الاهلاك والصيانة والعمرات الدورية	×		
مخصصات انتفى الغرض منها	(×)		
		×	
التغير فى حسابات المخزون :		×	
التغير فى حسابات المدينون والحسابات المدينة المختلفة :		×	
التغير فى حسابات الدائنون والحسابات الدائنة المختلفة :		×	
أرباح وخسائر رأسمالية :		×	
اجمالى التسويات			×
صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى			×

معيـار

رقم (٦)

صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات فى السياسات المحاسبية

Net Profit or Loss for the Period,

Fundamental Errors and Changes in

Accounting Policies

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٨)

معيار
صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية

أولاً : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار كيفية اظهار كل من الأرباح والخسائر المتولدة من الأنشطة العادية والبنود غير العادية والتسويات المحاسبية لبنود الفترات المالية السابقة والأخطاء الجوهرية في قائمة الدخل ، وكذا التغييرات في السياسات والتقديرات المحاسبية .

٢- يقصد بالأنشطة العادية تلك الأنشطة التي يمارسها المشروع بشكل متكرر بهدف تحقيق الغرض الأساسي من انشائه .

٣- يمكن تعريف الأرباح والخسائر غير العادية بأنها تلك التي تنشأ عن أحداث أو معاملات لا تدخل ضمن النشاط العادي للمنشأة، وبالتالي لا ينتظر حدوثها بشكل متكرر أو منتظم ، مثل نزع ملكية أصل أو وقوع زلزال أو كوارث طبيعية أخرى ، وكذا العمليات التي لم تستكمل بعد .

٤- يقصد ببنود الفترات المحاسبية السابقة تلك البنود التي تحمل بها الفترة المحاسبية الجارية، أو التي تضاف لها نتيجة تسوية لخطأ أو سهو في إعداد القوائم المالية عن فترة أو فترات مالية سابقة .

٥- تتمثل الأخطاء الجوهرية في تلك الأخطاء التي تكتشف في الفترة المالية الحالية والتي من الأهمية بحيث تؤثر على درجة الاعتماد على القوائم المالية التي أعدت في فترة أو فترات مالية سابقة .

٦- اما عن التغييرات فى السياسات والتقديرات المحاسبية فهى مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التى تطبق عند اعداد القوائم المالية والتى يفترض ثباتها وعدم تغييرها من فترة محاسبية لأخرى إلا فى حالة صدور تشريع حكومى أو معيار محاسبى أو غير ذلك من التغيرات التى يكون من شأنها عادة اظهار القوائم المالية بطريقة أكثر وضوحا .

٧- يجب عدم الخلط بين التسويات التى يتم بموجبها اظهار الأرباح والخسائر غير العادية وايرادات ومصروفات الفترات السابقة وبين التسويات المتعلقة بالتغييرات فى السياسات والتقديرات المحاسبية التى تعتبر بحكم طبيعتها تعديلات اقتضتها معلومات إضافية أو ظروف طارئة لم يكن من الممكن تقديرها بدقة، ومن ثم فإنها لا تعتبر تصحيحا لخطأ وبالتالى فلا تعتبر من بنود الفترات السابقة .

ثانياً: المفاهيم المختلفة لاظهار البنود التى يتناولها المعيار فى قائمة الدخل

٨- هناك مفهومان رئيسيان لاظهار كل من الأرباح والخسائر غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغييرات فى السياسات والتقديرات المحاسبية فى قائمة الدخل وهما :

أ- مفهوم أداء النشاط الجارى : وطبقاً لهذا المفهوم يتحدد صافى الدخل بعد استبعاد البنود غير المتكررة والتى تدرج قيمتها مستقلة بعد صافى الربح أو كتعديل للأرباح المحتجزة، ويستند مؤيدو هذا المفهوم الى أن القوائم المالية المعدة بهذا الشكل تمكن من سهولة اجراء المقارنة بين أداء الفترة الحالية والفترات السابقة، حيث تقتصر قائمة الدخل على نتائج أعمال المنشأة المتعلقة بنواحى المعاملات المتكررة وحدها .

وتجدر الاشارة الى خطورة ما يترتب على هذا المفهوم نتيجة لعدم تنبه مستخدمى القوائم المالية لأهمية البنود غير المتكررة وأثر استبعادها على صافى الربح .

ب- مفهوم الربح الشامل : وطبقاً لهذا المفهوم يتحدد صافى الدخل بنتائج كافة المعاملات التى تؤدى الى زيادة أو نقص حقوق المساهمين خلال الفترة، وتبعا لذلك فان العناصر غير المتكررة التى تشمل الأرباح والخسائر غير العادية الخاصة بالفترة الحالية وايرادات ومصروفات الفترات السابقة يجب أن تدرج بقائمة الدخل للوصول الى صافى الدخل مع افصاح مستقل بقيمة كل عنصر من هذه العناصر .

ويستند مؤيدو هذا المفهوم إلى أن تضمين قائمة الدخل كافة العناصر التى تؤثر على حقوق المساهمين خلال الفترة انما يوفر لمستخدمى البيانات المحاسبية بيانات أكثر فائدة لهم، وبذلك فقد يكون من الأنسب بصفة عامة أن يظهر الدخل عن النشاط العادى للمشروع كجزء من صافى الدخل (ربح أو خسارة) ، أما الأرباح والخسائر غير العادية فتظهر مستقلة بعد صافى ربح الفترة مع الافصاح عن طبيعة وقيمة كل منها .

ثالثا: اظهار الارباح والخسائر غير العادية بقائمة الدخل

٩- عند إعداد قائمة دخل المنشأة عن فترة محاسبية يتعين أن يظهر الدخل من النشاط العادى للمشروع كجزء من صافى الربح أو الخسارة ، أما الأرباح والخسائر غير العادية فتظهر مستقلة باعتبارها من الأرباح والخسائر الناتجة عن أحداث أو معاملات لا تدخل ضمن النشاط العادى للمنشأة مع ضرورة الافصاح عن طبيعة وقيمة كل منها .

١٠- يجب الفصل بين الايراد الناتج عن أنشطة عادية ، والايراد الناتج عن أنشطة غير عادية ، مع ملاحظة أن زيادة قيمة عنصر من عناصر النشاط العادى أو ندرة تكراره لا تجعل منه عنصرا غير عادى، فيظل جزءا من الدخل المحقق من النشاط العادى، ويتطلب الأمر الافصاح بشكل واضح عن طبيعته وقيمته .

رابعا: اظهار بنود الفترات المالية السابقة فى القوائم المالية

١١- تعالج ايرادت ومصروفات الفترات المالية السابقة اما عن طريق تعديل الأرباح المرحلة أول المدة فى القوائم المالية للفترة المحاسبية الجارية ، وتصحيح أرقام المقارنة الخاصة بالسنوات السابقة تبعاً لذلك ، واما عن طريق ادراجها فى بند مستقل فى قائمة الدخل عن الفترة الجارية كجزء من صافى الدخل، وفى كلتا الحالتين يجب أن يكون الافصاح عن هذه البنود كافيا لتسهيل مقارنة الأرقام فى الفترات المعروضة .

١٢- تقضى بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا بترحيل الأرباح أو الخسائر المحققة من بيع أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه الى حساب أرباح رأسمالية أو حساب خسائر رأسمالية، على أن يتم ترحيل الأرباح الرأسمالية المذكورة لحساب الاحتياطيات ضمن حقوق المساهمين، كما أفردت هذه النظم حسابين لمصروفات وايرادات سنوات سابقة ليرحل اليهما الايرادات والمصروفات التى تظهر فى الفترة المحاسبية الجارية وتخص فترات مالية سابقة .

وتدرج هذه البنود جميعها فى المرحلة الثانية من قائمة الدخل (حساب العمليات الجارية/ حساب الأرباح والخسائر) ، وهى المرحلة التى تختص الايرادات والمصروفات التى لا تتعلق بالنشاط الجارى .

خامسا: التغييرات فى السياسات والتقديرات المحاسبية

١٣- إذا ترتب على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية آثار جوهرية على الفترة المحاسبية الجارية، أو يتوقع أن يكون لهذا التغيير تلك الآثار فى الفترات المحاسبية اللاحقة ، فيجب الافصاح عن طبيعتها و تأثير هذه التغييرات وقيمتها وأسبابها .

١٤- ويجب معالجة نتائج التغيير فى التقدير المحاسبى باعتباره جزءا من الدخل الناتج عن النشاط العادى للمنشأة فى الفترة التى تم فيها اذا كان يؤثر عليها فقط ، أو الفترة التى تم فيها التعديل والفترات اللاحقة اذا كان يؤثر عليهما معا .

*****

معيار

رقم (٧)

تكاليف البحوث والتطوير

Research and Development Cost:

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٩)

معيار
تكاليف البحوث والتطوير

اولا : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف أنشطة البحوث والتطوير الخاصة بالمنشأة ، وللغير طالما كان الاتفاق مع هذا الغير هو عدم نقل المخاطر والمنافع المقترنة بأنشطة البحوث والتطوير إليه، ولذلك فهو لا يتعرض لأعمال البحوث والتطوير التعاقدية التى تنفذها المنشأة لحساب الغير أو لتطوير غيرها من المنشآت طالما ان المخاطر والمنافع المقترنة بأنشطة البحوث أو التطوير تنتقل أو سيتم نقلها للمنشأه التى أجريت هذه البحوث او التطوير لحسابها، كذلك لايتناول هذا المعيار أنشطة الاستكشافات المرتبطة بالبحث عن البترول والغاز الطبيعى وغيرهما من الثروات الطبيعية .

٢- يقصد بالبحث الاستقصاء المخطط الذى يتم القيام به على أمل اكتساب علم جديد أو معرفة أو فهم ذى طبيعة فنية، أو من أجل مزيد من التفهم والاستيعاب لهذه المعرفة ، ويقصد بالتطوير ترجمة ما يتم التوصل إليه عن طريق البحث الى خطة أو تصميم لانتاج جديد أو تحسين جوهرى لمواد أو سلع أو خدمات أو عمليات .

ومن أمثلة أنشطة البحوث التى يتناولها هذا المعيار :

أ- الأنشطة التى تهدف الى الحصول على معرفة جديدة .

ب- البحث عن بدائل للمنتج أو العملية .

ج- التشكيل والتصميم لبدائل جديدة أو محسنة لمنتج أو عملية .

ومن أمثلة أنشطة التطوير فى مجال هذا المعيار :

أ- تقييم بدائل المنتج أو العملية .

ب- تصميم وتركيب واختيار النماذج الأصلية والموديلات قبل الانتاج .

ج- تصميم أدوات ووسائل وقواعد متضمنة تكنولوجيا جديدة .

ومن أمثلة الأنشطة التى يجوز اقترانها بأنشطة البحوث والتطوير ولكنها لاتعتبر من قبيل البحوث والتطوير فى مجال تطبيق هذا المعيار :

أ- رقابة الجودة اثناء الانتاج التجارى متضمنة الاختبار الروتينى المنتجات.

ب- تحديد الخلل الذى يترتب على تعطيل الانتاج على نطاق تجارى .

ج- الجهود الروتينية لتحسين أو لزيادة أو تطوير نوعيات المنتج الفعلى .

د - التغييرات الموسمية أو الدورية لتصميم المنتجات الحالية .

ثانيا: عناصر "بنود" تكاليف البحوث والتطوير

٣- تشمل تكاليف البحوث والتطوير تلك التكاليف التى يمكن تخصيصها مباشرة لأعمال البحوث والتطوير، كما تشمل العناصر الآتية والمرتبطة بأعمال البحوث والتطوير :

أ - المرتبات والأجور وما فى حكمها

ب- ما يستخدم من مواد ومستلزمات وخدمات .

جـ- إهلاك المعدات والأجهزة وغيرها من الأصول

د - نصيب أعمال البحوث والتطوير من التكاليف غير المباشرة، والتى يتم تحديدها وتحميلها بأسس مشابهة لتحميل هذه التكاليف على المخزون .

٤- لا تشمل تكاليف البحوث والتطوير المصروفات البيعية

ثالثا: المعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير

٥- يتم تحميل تكاليف البحوث باعتبارها مصروفاً خلال الفترة التى يتم تكبدها فيها ولايجب الاعتراف بها كأصل فى فترة لاحقة

٦- يتحدد توزيع وتحميل تكاليف التطوير على الفترات المحاسبية وفقاً للعلاقة بينها وبين الفوائد المستقبلية المتوقعة منها ، والتى قد تتمثل فى ايرادات متوقعة أو تخفيض فى التكلفة ولهذا فمن المعتاد تحميل تكاليف أنشطة البحوث والتطوير على استخدامات السنة المالية التى أنفقت خلالها إذا لم تستطع المنشأة التنبؤ بمدى جدوى تكاليف البحوث والتطوير على ايرادات المنشأة فى المستقبل أو لم تستطع تحديد العلاقة بينهما .

٧- يمكن تأجيل تحميل تكاليف التطوير ، واهلاكها على فترات مالية لاحقة إذا توافرت الشروط الآتية مجتمعة :

أ - إذا أمكن تحديد المنتج أو العملية محل التطوير تحديدا واضحا، وأمكن التعرف بشكل مفصل على التكاليف المتعلقة بهذا المنتج أو العملية .

ب- أن يكون قد تم التحقق من الجدوى الفنية للمنتج أو العملية التشغيلية.

جـ- أن تكون المنشأة قد قررت انتاج وتسويق أو استخدام المنتج أو العملية التشغيلية محل التطوير .

د- أن يكون هناك مؤشراً واضحاً بوجود سوق فى المستقبل للمنتج أو للعملية التشغيلية، أو تثبت جدوى استخدامها داخلياً إذا كان هذا المنتج أو العملية التشغيلية معدة للاستخدام الداخلى بالمنشأة .

هـ- ان يتوافر للمنشأة الموارد المالية التى تمكنها من الاستفادة من نشاط التطوير فى انتاج وتسويق السلع والخدمات مستقبلاً .

٨- يتم إهلاك تكاليف التطوير المؤجلة بطريقة منتظمة إما على أساس المبيعات أو استخدام المنتج أو على فترة زمنية مناسبة ، مع أخذ التقادم

التكنولوجى فى الحسبان ، ويراعى الا تزيد الفترة التى يتم اهلاك تكاليف التطوير خلالها عن خمس سنوات .

٩- يتعين مراجعة تكاليف التطوير المرحلة فى نهاية كل فترة مالية، فإذا ثبت عدم استمرار توافر الشروط التى بررت تأجيل تحميل هذه التكاليف، يتعين فى هذه الحالة تحميل الرصيد المتبقى منها على استخدامات هذه الفترة .

١٠- فى حالة ما اذا تبين للمنشأة فى فترات لاحقة زوال الأسباب التى أدت الى تحميل هذا الرصيد على الاستخدامات فانه يجوز للمنشأة فى هذه الحالة إعادة اثبات ذلك الرصيد أو جزء منه حسب الاستفادة المتوقعة مستقبلاً على ان يتم اهلاك هذا المبلغ المعاد اثباته على المدة المتبقية من المدة المقررة فى الفقرة السابقة .

١١- يجب الافصاح فى القوائم المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف البحوث والتطوير والمبلغ المحمل من هذه التكاليف على الفترة المالية ومعدل وأسلوب الاهلاك المستخدم ورصيد التكاليف غير المهلكة فى بداية ونهاية الفترة المالية .

١٢- تقضى بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها بتخصيص حساب مستقل لمصروفات الأبحاث والتنمية لمنتج جديد - ضمن النفقات الايرادية المؤجلة- يحمل بالنفقات التى تنفق خصيصا فى سبيل انتاج منتج جديد من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية وبراءات الاختراع والتراخيص واهلاك المعدات المستخدمة فى الأبحاث والتجارب ومصروفات التدريب والفوائد السابقة على بدء إنتاج هذا المنتج وغير ذلك من نفقات مباشرة - ولا يدخل ضمن هذه النفقات المصروفات غير المباشرة - ويشترط لرسملة النفقات المشار اليها ضمن الحساب المذكور توافر الشروط الآتية :

أ - أن يكون المنتج الجديد محدداً ولم يسبق للوحدة انتاجه من قبل .

ب- أن يكون من المستطاع حصر وتمييز النفقات التى تنفق خصيصا فى سبيل انتاج هذا المنتج الجديد .

جـ- توافر دراسة جدوى سليمة للمنتج الجديد تؤكد وجود أمل فى المستقبل لاسترداد هذه النفقات المرسملة .

د- وجود قرار إدارى بالسير فى عملية الإنتاج مع توافر الموارد الكافية لاستكمال الأعمال المطلوبة .

ولا يجوز للوحدة رسملة ما سبق تحميله على حسابات النتيجة من هذه المصروفات فى سنوات سابقة ، وفى أى وقت يتبين للوحدة عدم إمكان تحقيق عائد مناسب من بيع هذا المنتج يمكن معه استرداد رصيد هذه المصروفات المرسملة ، ينبغى تحميل حسابات النتيجة (ضمن الخُسائر الرأسمالية) بالرصيد المتبقى منها كهلاك طارئ ، هذا ويتم إهلاك مصروفات الأبحاث والتنمية لمنتج جديد فى مدة أقصاها خمس سنوات، وذلك اعتبارا من تاريخ بدء إنتاج المنتج الجديد، أو المدة التى ينتظر استفادة الوحدة خلالها من أعمال الأبحاث والتنمية أيهما أقل .

*****

معيـار

رقم (٨)

الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

Contingencies and Events Occurring

After the Balance Sheet Date

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١٠)

معيار
الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

أولاً : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار أسلوب معالجة الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، ويقصد بالظروف الطارئة كل ظرف سوف تتأكد نتيجته (ربحا أو خسارة) عند وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة ، كما يقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية تلك الأحداث التى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية والتى قد تكون فى صالح أو غير صالح المنشأة بحيث تتيح أدلة إضافية لحالات كانت قائمة فى تاريخ الميزانية أو تشير الى أحداث نشأت فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية وقد تؤدى الى تعديلات فى قيم الأصول أو الخصوم أو قد تتطلب الافصاح عنها فى القوائم المالية .

٢- يخرج عن نطاق هذا المعيار الالتزامات الناشئة لدى شركات التأمين عند إصدار بوالص التأمين على الحياه، والالتزامات الناشئة عن اعانات التقاعد، والتعهدات عن عقود الايجار طويلة الأجل، والضرائب على الدخل

٣- يستخدم إصطلاح البنود الطارئة للتعبير عن حالة أو ظروف قائمة فى تاريخ الميزانية ويتحدد أثرها المالى بأحداث مستقبلية محتملة الحدوث أو غير مؤكدة وفى حالة وقوعها أو إحتمال وقوعها يتعين ادراجها كالتزام فى القوائم المالية بعد تحديد قيمتها بناء على المعلومات المتاحة فى تاريخ اعتماد هذه القوائم ، اما إذا كان عدم التأكد للبند الطارئ يغطى عدداً كبيراً من المعاملات المشابهة فلا تتحدد قيمة كل معاملة على حده بل تحسب قيمة الالتزامات الطارئة على مجموعة المعاملات المشابهة .

٤- يمكن التعبير عن عدم التأكد المصاحب للأحداث المستقبلية بعدة احتمالات يتم تقييمها فى القوائم المالية بإفتراض قدر من الدقة لاتدعمه المعلومات المتاحة .

٥- تستخدم التقديرات المحاسبية للالتزامات الطارئة عند اعداد القوائم المالية بإعتبارها مبنية على أساس الحكم الشخصى لإدارة المنشأة فى حدود المعلومات المتاحة لها ، ومدى تقييمها للأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية وحتى تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية .

ثانيا : المعالجة المحاسبية والافصاح عن الظروف والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

٦- تعتمد المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة على النتائج المتوقعة للظروف الطارئة ، فإذا كانت تلك الظروف محتملة الوقوع وقد تتحقق عنها خسارة (نقص أصل أو زيادة التزام) ويمكن تقدير مبلغ الخسارة بشكل مقبول فانه يجب الاعتراف بالخسارة فى القوائم المالية .

٧- تتحدد مدى الخسارة باستخدام الحد الأعلى لذلك المدى وذلك من دواعى الحيطة والحذر فإن تعذر تحديده يتعين إدراج الحد الأدنى للخسارة المقدرة فى القوائم المالية اما إذا كان هناك تضارب أو أدلة غير كافية لتقدير مبلغ الخسارة فـأنه ينبغى الافصـاح عن وجود الظرف الطارئ وطبيعته، مع تحديد الأثر المالى المقدر له أو بيان انه لايمكن عمل هذا التقدير، وكذلك بيان العوامل غير المؤكدة التى قد تؤثر على النتيجة المستقبلية

٨- يمكن تخفيض أو تجنب الخسارة المتوقعة بمقدار ما يتوقع أسترداده من قيمة الالتزام المدرج بالقوائم المالية

٩- الضمانات والالتزامات الناشئة عن خصم كمبيالات أو أية التزامات مشابهة على المنشأة حتى ولو كانت بعيدة الاحتمال يفصح عنها عادة بايضاح متمم للقوائم المالية .

١٠- المبالغ المجنبة لمقابلة الأخطار العامة غير المحددة أو غير المتعلقة بالظروف القائمة لا يجوز ادراجها ضمن مخصصات الالتزامات الطارئة فى تاريخ الميزانية .

١١- لا تدرج الأرباح الطارئة فى القوائم المالية وعادة ما تدرج ضمن الايضاحات المتممة ، أما الأرباح المؤكد تحقيقها فلا تعتبر ربحاً طارئاً وانما تعالج كأرباح مستحقة .

١٢- لا يجوز اجراء تسويات على أصول وخصوم المنشأة عن أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية ولا علاقة لها بالظروف القائمة فى ذلك التاريخ مثل هبوط القيمة السوقية للاستثمارات بعد تاريخ الميزانية ويكتفى عادة بالافصاح عن الأحداث التى تمثل تغييرا غير عادى فى الأصول أو الخصوم فى تاريخ الميزانية مثل إحتراق جزء كبير من خط انتاج هام فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية .

١٣- لايجب تعديل الأصول والخصوم طبقاً للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتى لاتؤثر على حالة الأصول والخصوم فى تاريخ الميزانية ولكن يجب الافصاح عنها اذا كانت من الأهمية بحيث كان عدم الافصاح عنها سيؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية فى اجراء التقييم واتخاذ القرارات المناسبة .

١٤- يجب تعديل الأصول والخصوم طبقاً للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التى تقدم أدلة اثبات اضافية تساعد على تحديد المبالغ المرتبطة بظروف كانت موجودة فى تاريخ الميزانية (ومثال ذلك فإن افلاس عميل بعد تاريخ الميزانية قد يؤدى الى تعديل قيمة الخسارة أو المخصص المدرج فى القوائم المالية)، كما يجب تعديل الأصول والخصوم اذا ما كانت تلك الأحداث اللاحقة تؤدى الى عدم ملائمة استخدام فرض الاستمرارية فى اعداد القوائم المالية (ومثال ذلك اذا ما كانت تلك الأحداث اللاحقة تشير الى التوقف الكلى أو الجزئى لنشاط المشروع أو تدهور نتائج التشغيل والمركز المالى بعد تاريخ الميزانية) .

١٥- تحدد المتطلبات القانونية إدراج بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية فى القوائم المالية وعلى سبيل المثال إدراج توزيعات الأرباح المقترحة بعد تاريخ الميزانية عن الفترة المتعلقة بالقوائم المالية .

*****

معـيـار

رقم (٩)

عقود الإنشاءات

Construction Contracts

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١١)

معيار
عقود الإنشاءات

أولا : مقدمة

١- يعالج هذا المعيار المحاسبة عن عقود الانشاءات فى القوائم المالية للشركات التى تعمل فى نشاط المقاولات وكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف وايرادات العقود وأسس الاعتراف بالدخل والطرق المتبعة لتحديد الايراد من العقود وأثر التغير فى السياسة المحاسبية المستخدمة فى تنفيذ تلك العقود .

ويعرف عقد الانشاء بأنه عقد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول تشكل منها مشروعا واحدا ومن أمثلة هذه العقود انشاء الكبارى والسدود والبواخر والمبانى وعقود تركيب أجزاء المعدات الضخمة المعقدة .

٢- يدخل فى نطاق هذا المعيار عقود الخدمات التى تتعلق مباشرة بعقود الانشاءات ومن أمثلتها عقود ادارة مشروع معين لفترة محددة وعقود الاشراف الهندسى على أعمال مقاولى البناء وعقود الخدمات الهندسية الفنية المتعلقة بإنشاء الأصول، كما يغطى هذا المعيار عقود هدم وترميم الأصول .

وتقع عقود الانشاء عموما تحت نوعين أساسيين هما :

إما عقود محددة السعر وهى التى يتم بموجبها موافقة المقاول على قيمة ثابتة للعقد ، أو عقود بنظام التكلفة مضافا اليها مبلغاً أو نسبة مئوية وهى التى يتم بموجبها استعاضة المقاول للتكلفة المسموح بها أو المحددة مضافا اليها نسبة من هذه التكلفة أو أتعاب محددة .

٣- يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار عادة بشكل منفصل لكل عقد انشاء على حدة، الا انه فى أحوال معينة قد يكون من الملائم تطبيق متطلبات هذا المعيار على مجموعة عقود معاً - سواء أبرمت هذه العقود مع عميل واحد أو مع عدة عملاء - وذلك عندما يكون التفاوض قد تم على هذه المجموعة من العقود مجتمعة فى وقت واحد، وتكون هذه العقود متصلة فيما بينها بشكل وثيق بحيث تشكل جزءاً من مشروع له هامش ربح اجمالى، ويجرى تنفيذها بشكل متزامن أو بتسلسل متصل .

٤- فى حالة تعديل العقد ليشمل انشاء أصل اضافى بناء على طلب العميل ، يجب معاملة انشاء الأصل الاضافى كعقد انشاء منفصل اذا كان هذا الأصل يختلف اختلافاً جوهرياً من حيث التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول موضوع العقد الأصلى ، أو كان قد تم التفاوض على سعر الأصل الجديد دون النظر الى سعر العقد الأصلى

ثانيا: المعالجة المحاسبية لعقود الانشاءات

٥- تتضمن تكلفة العقد كافة التكاليف المتوقعة لضمان سلامة المشروع خلال فترة الضمان ويحمل العقد بتكاليف فترة الضمان أو ما أمكن تقديره منها بصورة معقولة .

ويمكن تقسيم التكاليف التى تتحملها المنشأة التى تقوم بتنفيذ عقود انشاءات الى ما يلى :

أ - تكاليف تتعلق مباشرة بعقد معين مثل :

* تكلفة العمالة فى الموقع .
* المستلزمات المستخدمة فى انشاء المشروع .
* إهلاك الآلات والمعدات المخصصة لتنفيذ العقد .
* تكاليف تأجير الآلات والمعدات .

* تكاليف نقل الآلات والمعدات الى ومن الموقع .

ب- تكاليف متعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن توزيعها على عقود معينة مثل :

* التأمين العام الذى لا يمكن تحميله على عقد معين .
* تكاليف التصميم والمعاونة الفنية التى لاتتعلق مباشرة بعقد معين .
* مصروفات الانشاء غير المباشرة .

جـ- تكاليف غير متعلقة بنشاط العقود ولا يمكن توزيعها على عقود معينة الا انه يمكن تحميل جزء منها على العميل وفقاً لشروط العقد مثل :

* تكاليف إدارية وعمومية وبيعية .
* أعباء التمويل .
* تكاليف البحوث والتطوير .

أما فى حالة ما اذا كانت شروط العقد لا تسمح المنشأة باسترداد هذه التكاليف من العملاء فلا تدخل ضمن تكاليف العقد .

- تحديد الايرادات فى عقود الإنشاءات :

تنحصر المشكلة الرئيسية المتعلقة بمحاسبة عقود الإنشاءات فى توزيع الايرادات المتعلقة بها على الفترات المحاسبية خلال فترة إتمام العقد حيث ان السمة التى تميز عقد الإنشاء هى وقوع تاريخ البدء فى تنفيذ العقد وتاريخ الانتهاء منه فى أكثر من فترة محاسبية . وهناك طريقتان يتم إتباعهما عادة للمعالجة المحاسبية للعقود هما طريقة نسبة الإتمام وطريقة العقد التام .

أ - طريقة نسبة الاتمام (نسبة الانجاز) :

يحدد المبلغ الذى يؤخذ كايراد طبقا لنسبة الاتمام التى وصل إليها بتنفيذ العقد فى نهاية كل فترة محاسبية وتتميز هذه الطريقة بانها

تعكس الايراد عن الفترة المحاسبية التى تم فيها تنفيذ العمل الذى أسفر عنه هذا الايراد .

ويمكن قياس مرحلة الاتمام التى تستخدم لتحديد الايراد الذى يؤخذ فى القوائم المالية بطرق مختلفة . منها على سبيل المثال :

حساب الجزء من التكلفة التى انفقت حتى تاريخه مقارنا بالتكلفة المقدرة للعقد كله أو بالحصر الذى يقيس العمل المنجز بهدف تحديد النسبة الفعلية للعمل الذى تم تنفيذه من العقد .

واستخدام طريقة نسبة الاتمام يكون عرضة لمخاطر الوقوع فى خطأ عند عمل التقديرات ولهذا السبب فانه لا يعترف بالربح فى القوائم المالية ما لم يكن قد تم تقدير قيمة الجزء المنجز من العقد بطريقة يعتمد عليها .

والشروط التى توفر عادة درجة الثقة فى حالة العقود المحدودة القيمة هى :

(أ) امكانية الاعتماد على تقدير القيمة الاجمالية لايرادات العقد .

(ب) امكانية الاعتماد على تقدير كل من التكاليف اللازمة لاتمام العقد والمرحلة الحالية من العقد فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

(جـ) امكانية تحديد التكاليف المتعلقة بالعقد بصورة واضحة بحيث يمكن مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التقديرية السابق إعدادها .

(د) احتمال تدفق العوائد الاقتصادية المقترنة بالعقد على المنشأة .

والشروط التى توفر عادة درجة الثقة فى حالة العقود بنظام التكلفة مضافا اليها مبلغاً أو نسبة مئوية هى :

* امكانية تحديد التكلفة المتعلقة بالعقد بصورة واضحة .

* احتمال تدفق العوائد الاقتصادية المقترنة بالعقد على المنشأة .

ب - طريقة العقد التام (الطريقة الكلية) :

تعتبر الميزة الرئيسية لطريقة العقد التام انها تبنى على النتائج التى يتم تحديدها عند اتمام العقد بالكامل أو اتمام جزء كبير منه وذلك بدلا من الاعتماد على تقديرات قد تحتاج الى تسويات لاحقة نتيجة لظهور تكاليف لم تكن متوقعة وخسائر محتمل حدوثها . وتأسيسا على ذلك تقل مخاطر حساب أرباح قد لا تتحقق ، ويؤخذ على هذه الطريقة أن الايرادات المقيدة دوريا لا تعكس مستوى التنفيذ فى العقود ، وما تم تحقيقه من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية أو المحاسبية .

٧- اختيار الطريقة المحاسبية :

يتعين عند استخدام طريقة محاسبية معينة لعقد معين الاستمرار فى تطبيق هذه الطريقة بالنسبة لباقى العقود الأخرى المماثلة .

وتعتبر الطريقة المحاسبية المطبقة وكذلك المقاييس التى يتم إتخاذها أساسا لاختيار هذه الطرق من السياسات المحاسبية التى يتعين اتباعها بثبات واستمرار .

ثالثا: التغيير فى السياسات المحاسبية

٨- عند حدوث تغيير فى السياسة المحاسبية المستخدمة فى عقود الانشاءات يتعين الافصاح عن أثر هذا التغيير وقيمته والأسباب التى دعت اليه وفى حالة تغيير طريقة نسبة الاتمام الى طريقة العقد التام يتم حصر كامل للآثار المالية الناتجة عن هذا التغيير خلال الفترة المحاسبية الجارية ، وفى

مثل هذه الحالة يتم الافصاح عن العقود تحت التنفيذ فى بداية الفترة المحاسبية وعن الأرباح المثبتة فى السنوات السابقة والمتعلقة بهذه العقود .

رابعاً: الافصاح

٩- يجب أن يفصح فى القوائم المالية عن :

أ - قيمة أعمال الإنشاءات تحت التنفيذ .

ب- الدفعات المرحلية عن الأعمال المنفذة سواء كانت نقدية مستلمة أو حسابات مدينة مستحقة والمبالغ المستلمة مقدما والمبالغ المحتجزة بمعرفة صاحب العمل تحت حساب العقد والتى يتضمنها رقم الأعمال تحت التنفيذ .

جـ- المبلغ المستحق غير المدرج ضمن الأعمال تحت التنفيذ فى العقود بنظام التكلفة مضافا اليها مبلغا أو نسبة مئوية .

د- مبلغ الايراد المعترف به فى الفترة المحاسبية والطريقة المستخدمة فى تحديده والتكاليف التى تم تحميلها فى هذه الفترة والخسائر المتوقعة .

وإذا تم استخدام طريقتى نسبة الاتمام والعقد التام جنبا الى جنب فانه يجب تحليل قيمة أعمال الإنشاءات تحت التنفيذ لتفصح بصورة مفصلة عن المبالغ التى تخص العقود التى عولجت محاسبيا تبعا لكل طريقة .

خامساً: المطالبات والتعديلات التى تجرى على عقود الانشاءات

١٠- يقيد كايرادات فى القوائم المالية المبالغ المستحقة عن المطالبات والتعديلات التى تجرى فى عقد المقاولة المعتمدة من العميل (وذلك فقط فى الحالات التى تتوافر فيها الأدلة الكافية لقبول العميل قيمة المطالبة أو التعديل) بالنسبة للمطالبات أو الغرامات الناتجة عن التأخير فى اتمام العقد فى الموعد المحدد ، أو الناتجة عن أية أسباب أخرى فانه يجب قيدها بالكامل

فى القوائم المالية كتكاليف متعلقة بالعقد .

وتعامل المطالبات الطارئة أو المحتملة طبقا لمعيار الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

سادساً: مخصص الخسائر المتوقعة

١١- عندما تشير التقديرات الحالية لإجمالى تكاليف وايرادات عقد مقاولة ما إلى وجود خسارة فانه يجب عمل مخصص لكامل خسارة العقد بغض النظر عن قيمة العمل المنفذ وحتى إذا زادت الخسائر المتوقعة فى بعض الحالات عن تكلفة الأعمال المنفذة حتى تاريخه فانه يجب تكوين مخصص للخسارة الاجمالية لكامل العقد .

وإذا كان هناك عقدا كبيرا يمكن أن يتوقع معه استخدام الجزء الأكبر من طاقة المنشأة لفترة طويلة فان التكاليف غير المباشرة التى تنفق خلال فترة اتمام هذا العقد تعتبر فى بعض الأحيان متعلقة بالعقد بصورة مباشرة ويتم أخذها فى الحسبان عند حساب مخصص خسارة هذا العقد .

وإذا ما تطلب الأمر تكوين مخصص للخسارة فانه يتم عادة تحديد قيمة هذا المخصص بغض النظر عن :

أ - ما إذا كان قد بدأ العمل فى تنفيذ العقد أم لا .

ب- المرحلة التى وصل اليها تنفيذ العقد .

جـ- قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها من العقود الأخرى والتى ليس لها علاقة بالعقد .

وفى بعض الأحيان تكون هناك درجة عالية من عدم التأكد من تحديد الخسائر المستقبلية فى عقد ما مما يستوجب الافصاح عن وجود خسارة محتملة

*****

معيـــار
رقم (١٠)
عرض الأصول والالتزامات المتداولة

Presentation of Current

Assets and Current Liabilities

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١٣)

معيار
عرض الأصول والالتزامات المتداولة

أولاً : مقدمة

يختص هذا المعيار باسلوب عرض الأصول والالتزامات المتداولة فى القوائم المالية دون التعرض لأسس تقييم هذه الأصول والالتزامات ويعتبر التحديد الدقيق للأصول والالتزامات المتداولة مصدرا هاما للمعلومات لدى مستخدمى القوائم المالية عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، ويطلق على قيمة زيادة الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة إصطلاح صافى الأصول المتداولة أو رأس المال العامل .

ثانياً : أهداف تصنيف الأصول والالتزامات المتداولة

يرى بعض المحاسبين أن القصد من تصنيف الأصول والالتزامات الى أصول والتزامات متداولة وأصول والتزامات غير متداولة هو توفير قياس يكون من شأنه الوقوف على مدى توفر السيولة النقدية اللازمة للمنشأة حتى تتمكن من القيام بأعمالها من يوم لآخر دون أن تواجه صعوبات مالية ، بينما ينظر البعض الآخر الى هذا التصنيف بإعتباره مؤديا الى تحديد تلك الأصول وتلك الالتزامات التى من طبيعتها التداول على الدوام بصفة مستمرة ، ويلاحظ أن الرأى الأول يعتمد فى تحديده للأصول والالتزامات المتداولة على أساس السيولة والسداد فى المستقبل القريب، أما الرأى الثانى فيعتمد فى تحديده للأصول والالتزامات المتداولة على أساس صفة التداول الملازمة لهذه الأصول والالتزامات .

ثالثاً: الاتجاهات المحاسبية السائدة بشأن تصنيف بنود الأصول والالتزامات المتداولة

أ نتيجة لاختلاف المحاسبين فى الأخذ باعتبارات السيولة أو باعتبارات التداول لتصنيف بنود الأصول والالتزامات المتداولة ساد اتجاه نحو إدراج بنود فى الأصول المتداولة على أساس مدى تحويلها الى نقد سائل خلال سنة أو خلال دورة التشغيل العادية(١) فى المنشأة أيهما أطول ، وكذا ادراج بنود فى الالتزامات المتداولة إذا كانت قابلة للدفع عند طلب الدائن لها أو كان من المتوقع سدادها التخلص منها خلال سنة واحدة وحتى عند تعميم هذا الاتجاه فأن الأمر قد يستدعى فى بعض الحالات ادراج أو استبعاد بنود معينة تأسيسا على مفاهيم مختلفة وبالتالى فان تصنيف البنود فيما بين ما هو متداول وما هو غير متداول يرتكز الى حد كبير على العرف المحاسبى أكثر من ارتكازه على اتجاه أو مفهوم معين .

رابعاً: أهم البنود التى تدرج ضمن الأصول المتداولة

أ - النقدية فى الصندوق ولدى البنوك ما لم تكن هناك قيود على استخدام هذه النقدية تجعلها غير متاحة لمواجهة متطلبات التشغيل الجارى .

ب- أرصدة العملاء وغيرهم من المدينين وذلك الى الحد الذى يكون من المتوقع معه تحصيل هذه الأرصدة خلال سنة واحدة ويتطلب الأمر الافصاح فى حالة وجود بعض أرصدة العملاء والمدينين التى من غير المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة .

(١) يقصد بدورة التشغيل العادية متوسط الزمن الذى يستغرقه الحصول على الخامات التى تدخل فى عملية الانتاج إلى أن يتم تحصيل قيمتها نقدا بصفة نهائية .

جـ- المخزون بكافة أنواعه وذلك بغض النظر عما إذا كان يتضمن بعض البنود من غير المتوقع تحققها أو تحويلها لسيولة أو حدوث منفعة منها خلال سنة واحدة أو خلال الدورة العادية للتشغيل .

د- الأوراق المالية التى ليس القصد من حيازتها الابقاء عليها والتى ليس مخططا الاحتفاظ بها والتى تتميز بقابليتها للتحقق الفورى أو استردادها فى أى وقت .

هـ- مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة .

و- مصروفات مقدمة متوقع استخدامها أو استنفادها خلال سنة من تاريخ الميزانية .

خامسا: أهم البنود التى تدرج ضمن الالتزامات المتداولة

أ - القروض المصرفية وغيرها التى من المقرر سدادها عند طلب المقرض أو الدائن لها ومع ذلك فانه فى حالة موافقة المقرض أو الدائن على إعادة جدولة سداد قرض معين فانه - فى بعض الأحيان - قد يصنف هذا القرض المعاد جدولته وفقا للبعد الزمنى للجدولة المتفق عليها .

ب- الجزء أو القدر المستحق خلال سنة واحدة من القروض أو الالتزامات طويلة الأجل يصنف غالبا كالتزام متداول وفى بعض الأحيان لا يدرج ذلك الجزء ضمن الالتزامات المتداولة إذا كانت المنشأة تنوى اتخاذ تدابير مالية جديدة من شأنها إعادة التغطية المالية لهذا الالتزام على آجال طويلة ومن هذه التدابير ما يلى :

* إصدار أسهم لزيادة رأس المال المملوك أو انشاء التزام طويل الأجل على المنشأة وذلك بعد تاريخ الميزانية .

* عقد اتفاق تمويلي غير قابل للالغاء ولا تنتهى صلاحيته خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية وأن يكون المقرض أو المستثمر قادرا ماليا على تنفيذ هذا الاتفاق .

* إذا تم استبعاد الأصول التى ستستخدم لسداد الالتزام من الأصول المتداولة فى تاريخ إعداد الميزانية .

وعند استيفاء المنشأة التزام ما من الالتزامات المتداولة وجب الافصاح عن مبلغ الالتزام ومدد إعادة التمويل .

جـ- الالتزامات المترتبة على نشاط المنشأة أو دائنو هذا النشاط وكذا المصروفات المستحقة .

د مخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصص المطالبات الضريبية المستحقة السداد .

هـ- توزيعات الأرباح المستحقة السداد أو دائنو توزيعات الأرباح .

و - الايرادات المؤجلة والدفعات المقدمة من العملاء .

ز - المستحقات لمواجهة الطوارئ "المحتملة" .

سادساً: عرض الأصول والالتزامات المتداولة فى القوائم المالية

حرصاً على اكتمال المعلومات التى يجب توفيرها لمستخدمى القوائم المالية عن الأصول والالتزامات المتداولة فى منشأة ما ، فانه ينبغى عدم اجراء مقاصة بالنسبة لأى بند من بنود الأصول المتداولة تقابل بنداً من بنود الالتزامات المتداولة ، وإذا كان من غير المقبول لأغراض عرض الأصول والالتزامات المتداولة فى القوائم المالية إجراء هذه المقاصة فأنه مع ذلك قد تبدو هذه المقاصة مقبولة إذا توافر للمنشأة حق قانونى يصرح لها بهذا الاجراء ، هذا مع مراعاة عدم تعارض ما تقدم بشأن عرض الأصول والالتزامات المتداولة مع القوانين السارية أو ما قد يستجد من قوانين ملزمة، كما يجب أن يتم الافصاح عن المجموع الكلى للأصول المتداولة والمجموع الكلى للالتزامات المتداولة وذلك فى صلب القوائم المالية للمنشأة .

سابعاً: محدودية التفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة

مازالت القواعد التى وضعها المحاسبون عند تصنيف الأصول والالتزامات الى متداولة وغير متداولة غير كافية فى إجراء هذا التصنيف بدقة حيث تتدخل طبيعة نشاط المنشأة وإعتبارات أخرى فى الحكم على مدى قدرة المنشأة على تمويل عملياتها اليومية وتوضح النقاط التالية مدى محدودية التفرقة بين البنود المتداولة وغير المتداولة :

أ – لا شك أن الهدف من التمييز بين البنود المتداولة وغير المتداولة فى المركز المالى لأى منشأة تجارية انما هو تحديد الجزء السائل نسبيا من جملة رأس المال "العامل" المعد لمواجهة التزامات المنشأة اليومية فى تشغيل عملياتها العادية التى تدر عليها دخلاً

ب– ينظر كثيرون الى أن زيادة الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة كمؤشر ما لتحسن الأوضاع المالية المنشأة بينما ينظر الى زيادة

- الالتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة كمؤشر ما لمشاكل مالية . بينما يجب القول بأنه ليس من الملائم الخروج بمثل هذه النتائج دون الأخذ فى الاعتبار طبيعة عمليات التشغيل الجارى التى تزاولها المنشأة وكذا المفردات التى تمثل مكونات الأصول للمنشأة والتزاماتها المتداولة .

جـ- لا يعتبر الفصل بين ما هو متداول وما هو غير متداول من أصول والتزامات أمرا مناسبا عادة فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال التى تتميز بدورات تشغيل متوسطة وطويلة الأجل .

د- يعتقد البعض أن تحديد أسس التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير متداول يجعل هذا التحديد أمر ضعيف الاستخدام قليل النفع أو قد يجعله مضللا فى ظل عديد من الظروف والحالات، وأن القصد من هذا المعيار تحقيق نوع من تجانس وتوافق الممارسات العملية المتبعة فى تلك المنشآت التى تتطلب حاجتها تحديد الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة فى قوائمها المالية .

هـ- يجدر الإشارة إلى أن بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها قد عتبرت بعض حالات الاقراض والاستثمارات كبنود ضمن الأصول المتداولة ، كما اعتبرت بعض لاعتمادات المستندية التى يتم تمويلها بمعرفة البنوك وأوراق الدفع ضمن الالتزامات المتداولة .

*****

معيار

رقم (١١)

المعلومات التى تعكس آثار تغير الأسعار

Information Reflecting the

Effects of Changing Prices

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١٥)

معيار
المعلومات التى تعكس آثار تغير الاسعار

اولا : مقدمة

١- تتغير الأسعار على مر الزمن نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية يمكن تقسيمها الى عوامل نوعية وعوامل عامة ، والعوامل النوعية هى تلك المرتبطة بنوعية السلعة أو الخدمة التى تتعامل فيها الوحدة مثل التغيرات فى الطلب والعرض ، وكذلك التغيرات الناتجة عن التقدم التكنولوجى ، وهذه كلها قد تؤدى الى زيادة أو نقص أسعار السلعة أو الخدمة بصورة كبيرة ، وبمعزل عن أسعار باقى السلع والخدمات الأخرى ، أما العوامل العامة فهى تلك التى قد تؤدى الى التغير فى المستوى العام للأسعار ، وبالتالى فى القوة الشرائية العامة للنقود .

٢- وفى معظم الدول تعد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية بصرف النظر عن أية تغيرات فى المستوى العام للأسعار ، أو أية تغيرات فى أسعار الأصول النوعية المقتناه ، وذلك باستثناء الأحوال التى يعاد فيها تقييم العقارات والآلات والمعدات ، أو تخفض فيها قيمة المخزون السلعى أو أية أصول متداولة أخرى الى صافى القيمة البيعية .

٣- ويتناول هذا المعيار المعلومات التى تعكس آثار تغير الأسعار على سلامة المقاييس المستخدمة فى تحديد نتائج أعمال المشروع ومركزه المالى ، وتعتبر معظم الدول هذه المعلومات مكملة للقوائم المالية الأساسية وليست جزءا منها إلا إذا كانت هذه القوائم تعد على أساس يعكس آثار تغير الأسعار

٤- وينطبق هذا المعيار على المشروعات ذات الأهمية من حيث الايرادات أو الربحية أو من حيث حجم الأصول أو العمالة فيها بالنسبة للمناخ الاقتصادى الذى تزاول فيه هذه المشروعات عملها ، هذا مع مراعاة أنه فى حالة القوائم المالية المجمعة ، فإن المعلومات التى يتطلبها هذا المعيار يتم إعدادها على أساس المعلومات المجمعة .

ثانيا : المناهج الاساسية لتحديد الدخل واثرها على طرق اظهار آثار تغير الاسعار على القوائم المالية

٥- هناك منهجان أساسيان لتحديد الدخل : الأول منهج القوة الشرائية العامة، ويعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين ، والثانى منهج التكلفة الجارية ، ويعترف بالدخل بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمشروع .

٦- يتضمن منهج القوة الشرائية العامة إعادة النظر فى اثبات بعض أو كل مفردات القوائم المالية على أساس التغير فى القوة الشرائية العامة باستخدام رقم قياسى مناسب بحيث يعكس آثار تغيرات المستوى العام للأسعار على الاستهلاك وتكلفة المبيعات وصافى مفردات النقدية .

٧- أما منهج التكلفة الجارية فيتمثل فى ثلاثة مفاهيم هى :

أ - التكلفة الاستبدالية : وتتحدد التكلفة الاستبدالية لأصل معين من واقع التكلفة الجارية لاقتناء أصل مماثل تماما له وبنفس حالته (جديد أو مستعمل) .

ب- صافى القيمة البيعية : وهى تمثل صافى سعر البيع الجارى للأصل،

أى سعر البيع مخصوما منه التكاليف التسويقية له .

وغالباً ما تستخدم أرقام قياسية للأسعار فى تحديد التكلفة الاستبدالية أو صافى القيمة البيعية إذا لم تكن قد جرت معاملات حديثة بالنسبة لمفردات هذه الأصول ، أو لا توجد قوائم متاحة للأسعار ، أو كان من المتعذر استخدام هذه القوائم .

جـ- القيمة الحالية وتتمثل فى التقدير الجارى لصافى المقبوضات النقدية المستقبلية المنسوبة الى الأصل مخصومة بمعدل فائدة مناسب .

ومع ذلك فإن كانت التكلفة الاستبدالية أكبر من كل من صافى القيمة البيعية والقيمة الحالية ، فإن أساس القياس عندئذ يكون صافى القيمة البيعية أو الحالية أيهما أكبر .

٨- تتطلب طرق التكلفة الجارية عادة اثبات آثار تغير الأسعار بالنسبة للمشروع على الاهلاكات وتكلفة المبيعات وعلى صافى المفردات النقدية كلها بما فيها الالتزامات طويلة الأجل ، وكذلك كافة الأصول النقدية ، وهناك رأى يرى أن يقتصر اثبات آثار تغير الأسعار على بنود رأس المال العامل (ويقصد بها الأصول والخصوم النقدية قصيرة الأجل) .

٩- هناك وجهة نظر مؤداها أنه ليس من الضرورى أن تظهر فى القوائم المالية التكلفة الاستبدالية للأصول طالما أن هذه الأصول ممولة بالاقتراض ، وفى هذه الحالة يظهر الدخل فى التقارير المالية بعد الحفاظ على ذلك الجزء من الطاقة التشغيلية للمشروع الذى موله المساهمون .

ثالثاً: المعلومات والبيانات التى يتعين الافصاح عنها لتعكس أثر التغير فى الاسعار

١٠- يتعين الافصاح عن البنود الآتية :

أ - قيمة التسويات المتعلقة بإهلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو القيم المعدلة لهذه المفردات .

ب- قيمة التسويات المتعلقة بتكلفة المبيعات ، أو المقدار المعدل لهذه المفردة .

جـ- قيمة التسويات المتعلقة بالمفردات النقدية ، أو أثر الاقتراض ، أو حقوق الملكية حينما تؤخذ هذه التسويات فى الحسبان عند تحديد الدخل فى ظل الطريقة المحاسبية المستخدمة .

د- الأثر الشامل على نتائج التسويات الواردة فى البنود السابقة بالاضافة الى أية مفردات أخرى تعكس آثار تغير الأسعار يتم التقرير عنها وفقا للطريقة المحاسبية المستخدمة ، بما فى ذلك طبيعة الأرقام القياسية المستخدمة .

١١- عندما تستخدم طرق التكلفة الجارية فان من الضرورى الافصاح عن التكلفة الجارية للممتلكات والتجهيزات والمعدات والمخزون السلعى .

*****

معيار

رقم (١٢)

الممتلكات والتجهيزات والمعدات

Property, Plant and Equipment

يقابل معيار المحاسبة الدولي

رقم (١٦)

معيار
الممتلكات والتجهيزات والمعدات

أولاً : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار المحاسبة عن الممتلكات من الأصول الثابتة المتمثلة فى الأراضى/ المبانى والإنشاءات/ التجهيزات / الآلات والمعدات/ وسائل النقل والانتقال/ العدد والأدوات/ الأثاث و"التركيبات"، وكذا المحاسبة عن الاهلاك المتعلق بهذه العناصر، ونظراً لما تمثله أغراض تلك المحاسبة من أهمية خاصة، فقد رؤى فصلها عن معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات وعرضها ضمن المعيار الخاص بالاهلاك وذلك تحقيقاً لوحدة وتكامل الموضوع .

ويمكن تعريف الأصول الثابتة بأنها أصول ملموسة مشتراة أو مصنعة داخليا ، تتمثل فى ممتلكات ثابتة أو منقولة تقتنى لغير أغراض البيع أو التحوير ، ويستمر استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات إنتاج، ومن ثم تحتفظ بها المنشأة بغرض استخدامها بصورة مستمرة فى إنتاج أو توفير السلع والخدمات، أو لتأجيرها للغير أو لاستعمالها فى أغراض إدارية ، وقد تتضمن بعض المعدات اللازمة لصيانتها أو إصلاحها .

٢- أما باقى عناصر الأصول الثابتة التى لا يتناولها هذا المعيار فتتمثل فيما يلى :

* الغابات وما يماثلها من مواردالثروة الطبيعية التى تتجدد ذاتيا .
* نفقات الاستكشاف واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعى وغيرها من موارد الثروة الطبيعية غير المتجددة .
* الثروة الحيوانية والمائية التى تقتنى بغرض الاكثار أو استغلال

منتجاتها، أو لخدمة النشاط الانتاجى كدواب العمل .

* النفقات الخاصة بتنمية العقارات كما هو الحال بالنسبة لمشروعات الاستصلاح والاستزراع والاسكان والتعمير .

* النفقات الايرادية المؤجلة وهى المبالغ التى تنفق للحصول على خدمات يستفاد منها فى أكثر من فترة مالية ، ونظرا لأن قيمة هذه النفقات تكون كبيرة نسبياً، فإنها تدرج ضمن المدينون لآجال طويلة تمهيداً لتوزيعها على السنوات التالية ، وإن كانت تظهر - طبقا لبعض النظم المحاسبية المعمول بها - ضمن دائرة الأصول الثابتة تأسيساً على أنها تعتبر من مكونات الاستثمار على المستوى القومى ، وذلك لحين إتمام إهلاكها (توزيعها) على السنوات التالية وتشمل هذه النفقات المفردات التالية :

مصاريف التأسيس/ الحملة الإعلانية/ فوائد قروض للاكتتاب فى تأسيس شركات جديدة/ المصروفات الإدارية والعمومية قبل بدء التشغيل والتى لا ترتبط بالأصول الثابتة/ مصروفات الأبحاث والتنمية لمنتج جديد .

ثانيا: تبويب عناصر الأصول الثابتة

٣- إن تبويب عناصر الأصول الثابتة قرين البنود والمسميات التى يتناولها هذا المعيار قد يحتاج الى ممارسة التقدير الشخصى فى ظروف معينة، بالنسبة لأنواع معينة من المنشآت ، وقد يكون من المناسب تجميع المفردات غير الهامة مثل قوالب الصب والأدوات فى بند واحد يظهر بقيمة إجمالية .

٤- فى أحوال معينة فإن المحاسبة عن أحد العناصر قد تكون أفضل لو وزع إجمالى تكلفته على الأجزاء المكونة له، وذلك بشرط أن يكون من الممكن

عمليا التمييز بين هذه الأجزاء وتقدير العمر الانتاجى لكل منها، وعلى سبيل المثال فإنه بدلا من معاملة الطائرة كوحدة فقد يكون من الافضل معاملة كل من المحركات والمقاعد كوحدة منفصلة إن كان من المحتمل أن يكون عمرها الانتاجى أقصر من العمر الانتاجى للطائرة ككل .

٥- تجدر الاشارة إلى ما تضمنته بعض النظم المحاسبية المعمول بها بشأن تبويب بعض عناصر الأصول الثابتة يمكن اجمالها فيما يلى :

أ - قد يكون من المناسب فى بعض الحالات وضع بعض العناصر فى مجموعة متجانسة وتطبيق معدل إهلاك واحد على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها .

ب- التركيبات التى تتم عند إنشاء المبانى مثل تركيبات الأعمال الصحية، والكهربائية والمصاعد تعتبر ضمن بند المبانى، أما التركيبات التى تستلزمها الحاجة بعد اتمام البناء كتركيبات الإنارة والتليفونات فتدرج ضمن الأثاث.

جـ- لا تعتبر سيارات الكنس والرش واطفاء الحريق وسائل نقل، بل تعد من قبيل آلات ومعدات المرافق رغم انها متنقلة ، بينما تعتبر خطوط أنابيب البترول وسائل نقل خارجى ، أما الشبكات الكهربائية الهوائية والأرضية فتعتبر آلات ومعدات نشاط انتاجى ، فى حين تعتبر مراكب الصيد والبواخر التى يقتصر استخدامها كفنادق عائمة منشآت ضمن بند المبانى .

ثالثا: تكلفة الأصول الثابتة

٦- يجب أن يحسب إجمالى القيمة الدفترية لعناصر الأصول التى يتناولها هذا

المعيار على أساس التكلفة التاريخية ، وتتضمن التكلفة التاريخية لأى من تلك العناصر تكلفة شرائه أو انتاجه أو إنشائه بمعرفة الوحدة/ وكافة ما يصرف عليه من مصروفات اقتناء كالتسجيل ونقل الملكية والتعويضات المدفوعة لواضعي اليد والأتعاب المهنية للمهندسين والخبراء وما الى ذلك/ وأية تكاليف تتصل مباشرة بإعداده للتشغيل بحيث يمكن استخدامه على النحو المقصود من حيازته مثل تكلفة إعداد الموقع وكذا قيمة القواعد والإنشاءات التى يثبت عليها وتكاليف التسليم والمناولة والتركيب وتهيئته للإنتاج وكذلك صافى تكاليف تجارب بدء التشغيل طالما كانت هذه التجارب ضرورية ليبدأ الأصل فى الانتاج .

٧- تجدر الإشارة إلى أنه فى حالة شراء أصل بالتقسيط أو بالأجل لمدة أطول من فترة الائتمان المعتادة، فقد يكون من المناسب حساب ثمن الشراء على أساس السعر النقدى مضافا اليه ما يقابل فائدة التمويل حتى تاريخ بدء تشغيله، أما الفرق بين هذا المبلغ وبين إجمالى الأقساط فيعتبر فوائد تحمل بها حسابات النتيجة خلال فترة التقسيط أو التأجيل .

٨- يجب ان تشمل تكلفة الأصول أو المشغولات المصنعة داخل الوحدة تلك التكاليف المرتبطة مباشرة بالأصل الذى تم إنشاؤه أو تصنيعه، وكذلك التكاليف المرتبطة بنشاط التصنيع بصفة عامة والتى يمكن تخصيصها لهذا الأصل ، ويتعين استبعاد أى أرباح داخلية عند حساب هذه التكاليف، كما يحسن عدم تضمين هذه التكاليف أية أعباء ترجع لعدم الكفاءة فى إنتاجها، ولذلك فقد يكون من المناسب مقارنة تكلفة التصنيع داخل المنشأة مع تكلفة شراء الأصول المماثلة .

٩- قد يحدث أن تشترى الوحدة بعض الآلات التى تصل ملحقا بها بعض المعدات وقطع الغيار المرتبطة بها بدون قيمة، وفى هذه الحالة يكون ثمن

الشراء متضمنا القيمة التقديرية لقطع الغيار ومعدات الصيانة التى يجب فصلها واضافتها الى المخزون، مع تحميلها على حسابات النتيجة عند استخدامها ، ومع ذلك فإن كانت قطع الغيار أو معدات الصيانة لاتصلح إلا لأحد الأصول وكان استخدامها غير منتظم، فقد يكون من المناسب تقسيم التكلفة الكلية لقطع الغيار ومعدات الصيانة هذه وتحميلها بشكل منتظم على حسابات نتيجة الفترات المالية خلال مدة زمنية لاتتعدى العمر الإنتاجى لهذا الأصل .

١٠- فى حالة إقتناء المنشأة لأصل ما عن طريق المبادلة بأصل آخر، فإن تكلفة الأصل المقتنى تثبت بالقيمة العادلة له أو للأصل المستبدل به أيهما يمكن تحديدها بطريقة أكثر وضوحا ، أو تثبت بصافى القيمة الدفترية للأصل المستبدل به، وذلك بعد تعديلها بالفرق الذى تحملته أو حصلت عليه المنشأة سواء كان هذا الفرق فى شكل نقدى أو عينى

والقيمة العادلة للأصل هى القيمة التبادلية له فى صفقة حرة بين طرفين على بينة من الحقائق ويتعاملان بمحض إرادتهما دون ضغط أو تأثير .

أما الأصول التى تقتنى مقابل أسهم أو أية أوراق مالية أخرى فتسجل بقيمتها العادلة أو بالقيمة العادلة للأوراق المالية أيهما يمكن تحديده بطريقة أكثر وضوحاً .

رابعاً: النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول الثابتة

١١- غالباًما تمثل التكلفة التاريخية لعناصر الأصول الثابتة نسبة كبيرة من إجمالى أصول المنشأة، الأمر الذى ينعكس أثره على أهمية التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية حتى يمكن أن تظهر كل من نتائج الأعمال والمراكز المالية على حقيقتها .

١٢- غالباً ما يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول الثابتة القائمة تمثل نفقات رأسمالية يتعين إضافتها الى إجمالى القيمة الدفترية، أو تمثل نفقات إيرادية يجب تحميلها على حسابات النتيجة، ويقتصر ما يضاف الى إجمالى القيمة الدفترية للأصل على تلك النفقات اللاحقة والمرتبطة به، والتى تزيد من المنافع المستقبلية لذلك الأصل فوق ما كان مقدرا لأدائه المعتاد ، وتتمثل زيادة المنافع المستقبلية عادة فى زيادة الطاقة الانتاجية عما كانت عليه ابتداء عند اقتناء الأصل ، أو فى إطالة العمر الانتاجى المقدر ، أو فى تحسين جوهرى فى جودة المنتج أو فى تخفيض ملموس فى تكاليف التشغيل .

١٣- يتم معالجة مصروفات الصيانة والعمرات الدورية باعتبارها مصروفات إيرادية الغرض منها المحافظة على الطاقة الانتاجية أو اعادتها الى حالتها التى كانت عليها ، ولضمان عدالة توزيع تلك المصروفات تطلبت بعض الانظمة المحاسبية المعمول بها ضرورة أن يتم تحديد معدل ثابت لهذه المصروفات، مع تجميع الأعباء الفعلية التى تصرف خلال الفترة ومقارنتها بالمعدل حتى يتسنى تحميل تكاليف الفترة بقسط سنوى ثابت لتغطية هذه المصروفات عن طريق استخدام حساب تسوية لهذه المصروفات يقابله حساب ضمن المخصصات لهذا الغرض ، واستثناء من هذه القاعدة فقد يحدث عندما يكون الأصل فى السنوات الأولى من عمره الإنتاجى أن تضطر الوحدة الى تغيير جزء مميز فيه على نحو ما يحدث عند استبدال محرك لإحدى الطائرات، فبالرغم من أنه لا يؤثر على الطاقة الانتاجية الأصلية إلا أنه يمكن فى هذه الحالة إجراء مقاصة بين القيمة الدفترية أو التقديرية للجزء المخرد ومخصص إهلاكه، وتسوية الفرق على الخسائر

الرأسمالية، ثم إضافة تكلفة الجزء الجديد على القيمة الدفترية للأصل نفسه على أن تهلك معها خلال العمر الانتاجي المتبقى له .

١٤- أما مصروفات التحسينات والتجديدات الشاملة التى تجريها بعض المنشآت بالنسبة لبعض أصولها الثابتة بعد انتهاء العمر الإنتاجي لها، أو عندما يقارب هذا العمر على الانتهاء، والتى يترتب عليها إدخال اضافات رأسمالية محددة تؤدى الى زيادة العمر الإنتاجي المقدر أو المنافع المستقبلية لتلك الأصول على نحو ما يلاحظ فى حالة التجديدات الشاملة لمحطات توليد الكهرباء أو العمرات الكاملة لأتوبيسات النقل العام أو أعمال التطوير والتحديث لفروع الشركات التجارية، فعادة ما يتم طبقا لبعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها معالجة تلك المصروفات باعتبارها مصروفات رأسمالية تضاف على القيمة الدفترية للأصول المختصة، ويجرى إهلاكها على المدة المقدرة للاستفادة منها أو على باقى العمر الإنتاجي المفيد المقدر لهذه الأصول بعد تجديدها .

خامساً: الاستغناء عن الأصول الثابتة

١٥- إن إجمالى القيمة الدفترية لعناصر الأصول الثابتة القابلة للإهلاك إنما تستهلك عادة وفقا لأساس منتظم خلال العمر الانتاجي لهذه الأصول ، فلو أن فائدة مفردة أو مجموعة من مفردات أى من تلك العناصر انعدمت بصورة دائمة – بسبب التلف أو التقادم التقنى مثلا – وكان المبلغ القابل للاسترداد أقل من صافى القيمة الدفترية، فيجب فى هذه الحالة تخفيض صافى القيمة الدفترية الى المبلغ القابل للاسترداد مع تحميل الفرق على حسابات النتيجة .

١٦- أما مفردات عناصر الأصول الثابتة التى انتهت مدة خدمتها والمحتفظ بها تمهيداً لبيعها، فإنها تظهر فى القوائم المالية بصافى قيمتها الدفترية أو

بصافى قيمتها البيعية أيهما أقل، وذلك فى بند مستقل فى هذه القوائم على أساس أنها أصول تم الاستغناء عنها وتقرر التخلص منها بالبيع ، ويتم اثبات أية خسارة متوقعة فى حسابات النتيجة على الفور ، وعادة ما تثبت أية خسائر أو أرباح نتيجة البيع فى حسابات النتيجة طالما كانت القوائم المالية معدة على أساس التكلفة التاريخية .

١٧- تقضى بعض النظم المحاسبية المعمول بها انه فى حالة الاستغناء عن بعض عناصر الأصول الثابتة التى يتقرر تخريدها للاستفادة من بعض مكوناتها كقطع غيار للأصول القائمة ، فإنه يجب أن تستبعد من مجموعة عناصر الأصول الثابتة، حيث فقدت صفتها كأصل ثابت نتيجة لذلك ، فإذا كان التخريد قد تم قبل انتهاء العمر الإنتاجى، فعادة ما يتم تحميل حسابات النتيجة بالفرق بين القيمة الدفترية لتلك المفردات وبين مجمع إهلاكها كهلاك طارئ (خسائر رأسمالية) ، أما معالجة الخردة والنفاية المتخلفة عن تخريدالأصل فقد استقرت تلك النظم المحاسبية على إضافتها لمخزن المخلفات بعد تسعيرها على أساس متوسط أسعار بيع مثيلاتها فى العام السابق وقيد القيمة ضمن إيرادات النشاط الجارى باسم مخلفات إنتاج دائن وعند بيعها بزيادة أو أقل من قيمة تسعيرها يسوى الفرق بحساب أرباح بيع مخلفات ، أما فى حالة استخدام بعض هذه المخلفات فى العمليات الانتاجية فتعالج بقيمتها خصما على الاستخدامات ولحساب مخزن المخلفات .

سادساً: اعادة تقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات

١٨- عند إعادة تقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات يجب ان يأتى تحديد القيمة الجديدة لهذه الأصول بما يتفق وقيمتها العادلة والتى تحسب عادة

على أساس قيمتها السوقية وفقاً لاستخدامها الحالي، وفي حالة تعذر تحديد القيمة السوقية فيمكن إعادة التقييم على أساس تكلفة الاحلال المستهلك. وبالنسبة للأصل الذي يحتمل ان يتغير الغرض من استخدامه فيجب مراعاة ان تتم إعادة تقييمه على أساس مثيله من الأصول المحتفظ بها لنفس الغرض .

١٩- يتوقف اجراء إعادة تقييم بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات على مدى تغير القيمة العادلة لتلك البنود، فالبنود التي تتعرض قيمتها لتغيرات سريعة وجوهرية فعادة مايتطلب الأمر إعادة تقييمها سنوياً، أما بالنسبة للبنود التي تتغير قيمتها العادلة بشكل غير جوهري فيكفي إعادة تقييمها كل ثلاث أو خمس سنوات .

٢٠- تشمل إعادة التقييم عادة كافة مفردات بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات في ذات الوقت تفادياً لما ينتج عن إعادة تقييم الأصول بشكل انتقائي من ظهور قيمتها في القوائم المالية على أسس مختلفة .

٢١- عند إعادة تقييم بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات يعامل الاهلاك المتراكم في تاريخ إعادة التقييم بأحد أسلوبين :

الأول : يعاد تسجيل هذا الاهلاك على أساس التناسب مع التغير في اجمالي القيمة المرحلة للأصل عند إعادة التقييم ، وتستخدم هذه الطريقة عادة عند إعادة تقييم الأصل بتكلفة الاحلال المستهلك .

الثاني : استبعاد قيمة هذا الاهلاك مع اثبات القيمة المرحلة للأصل بقيمة إعادة التقييم ، وتستخدم هذه الطريقة بالنسبة للأصول التي يعاد تقييمها بالقيمة السوقية .

٢٢- عند زيادة قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم يجب اثبات هذه الزيادة ضمن حقوق الملكية تحت مسمى "زيادة نتيجة إعادة التقييم" الا اذا كان قد سبق اعتبار نقص إعادة التقييم لنفس الأصل كمصروف فى السنوات السابقة ففى هذه الحالة تعالج الزيادة كايراد فى حدود المصروف السابق تحميله .

٢٣- عند نقص قيمة الأصل بسبب إعادة التقييم يجب الاعتراف بهذا النقص كمصروف ، غير انه يمكن تخفيض المبلغ المحمل كمصروف بما لايتجاوز المبلغ المحتفظ به كزيادة نتيجة إعادة تقييم نفس الأصل فى السنوات السابقة .

*****

معيـار
رقم (١٣)
الإيـــراد

Revenue

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (١٨)

معيار
الايـــــراد

أولا: مقدمة

١- يجب تطبيق هذا المعيار فى المحاسبة عن الايراد الناشئ عن المعاملات عن الأنشطة العادية المتمثلة فى :

أ- بيع البضاعة وتشمل السلع المنتجة بواسطة المنشأة أو البضائع المشتراة بغرض اعادة البيع .

ب- تقديم الخدمات خلال فترة زمنية واحدة أو خلال أكثر من فترة زمنية متفق عليها ولايتم التعامل مع الايراد الناشئ عن عقود تقديم الخدمات التى ترتبط مباشرة بعقود الانشاءات .

جـ- استخدام الآخرين لأصول المنشأة التى تولد فوائد، أتاوات وتوزيعات أرباح .

٢- يقاس الايراد بالقيمة العادلة والتى تتمثل فى القيمة التى يمكن ان يتبادل بها أصل ما أو سداد التزام فى صفقة حرة بين بائع جاد ومشترى جاد كلاهما على علم بظروف السوق . مع الأخذ فى الاعتبار التحصيل أو القابلية للتحصيل ويعرف بأنه اجمالى تدفق المنافع الاقتصادية اثناء الفترة والناشئ عن الأنشطة المعتادة للمنشأة عندما تؤدى تلك التدفقات الى زيادات فى حقوق الملكية بخلاف الزيادات المرتبطة بمساهمات المشاركين فى حقوق الملكية ولا يشمل الايراد المبالغ المحصلة لطرف آخر كالتأمينات الاجتماعية والضرائب. وفى حالات الوكالة يكون الايراد هو مبلغ العمولة وليس اجمالى التدفق الداخل من النقدية .

٣- فى معظم الحالات يكون المقابل فى صورة نقدية أو بدائل النقدية وحجم الايراد هو حجم النقد أو بدائل النقد المحصل أو الممكن تحصيله، ولكن عند

- تأجيل تدفق النقد أو بدائل النقد فان القيمة العادلة المقابل يمكن ان تقل عن المبالغ الاسمية للنقد المحصل أو الممكن تحصيله، وإذا اشتملت الترتيبات معاملات تمويلية فان القيمة العادلة للمقابل تتحدد عن طريق تخصيص جميع المتحصلات المستقبلية باستخدام معدل فائدة نسبي ويعترف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية فى هذه الحالة كإيراد فوائد .

٤- عندما تباع السلع أو تقدم الخدمات مقابل سلع أو خدمات غير مماثلة فان هذا التبادل يعد معاملة تولد ايراداً يقاس بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المؤداة معدلة بالقيمة النقدية أو بدائل النقد المحولة وعند عدم امكانية قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المؤداة بدقة يقاس الايراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات التى تمت بالفعل بالاضافة الى المبالغ النقدية أو بدائل النقد المحولة .

٥- يطبق عادة منهج الاعتراف بالايراد على العناصر المحددة لكل معاملة على حدة حتى يمكن تحديد أساس المعاملة وعلى العكس يطبق منهج الاعتراف على معاملتين أو أكثر عندما تكون تلك المعاملات متداخلة مع بعضها البعض بصورة يصعب معها تحديد الأثر التجارى بدون الرجوع الى سلسة المعاملات ككل .

٦- لا يتناول هذا المعيار الايرادات التى تحكمها أوضاع ومعايير خاصة وتشمل :

أ - عقود الايجار .

ب- توزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمارات التى يتم معالجتها محاسبيا باضافتها لحقوق الملكية .

جـ- ايرادات شركات التأمين عن عقود التأمين .

ء- التغيرات فـى القيمة العادلة للأصول والخصوم المالية أو بيعها .

هـ- التغيرات فى قيمة الأصول المتداولة الأخرى دون الزيادات الطبيعية فى المنتجات الزراعية وانتاج الغابات .

و- استخراج الخامات المعدنية .

ثانيا: بيع البضائع

٧- يجب الاعتراف بالايراد من بيع البضائع عند استيفاء الشروط الآتية :

- انتقال جميع المخاطر والمنافع الجوهرية لملكية البضاعة المباعة من البائع للمشترى .
- امكانية قياس مبلغ الايراد بدقة .
- احتمال تدفق العوائد الاقتصادية الى المشروع .
- امكانية قيـاس التكاليف الناتجة أو التى ستنتج عن المعـاملات بطريقة يعتمد عليها .
- عدم احتفاظ المنشأة بتدخل إدارى مستمر أو برقابة فعلية على البضائع المباعة .

٨- فى معظم الحالات يتزامن التحويل الخاص بمخاطر ومنافع الملكية مع التحويل الخاص بالاسم القانونى أو بتحويل الملكية الى المشترى وفى حالات أخرى يتم تحويل المخاطر ومنافع الملكية فى وقت مختلف عن وقت تحويل الاسم القانونى أو تحويل الملكية .

ويجوز للمنشأة الاحتفاظ بمخاطر جوهرية للملكية وفى هذه الحالة لاتعد بيعاً ولايتم الاعتراف بالايراد .

٩- اذا احتفظت المنشأة بالمخاطر غير الجوهرية فقط فان المعاملة تعد بيعاً ويعترف بالايراد وذلك كاحتفاظ البائع بالحق القانونى فى البضائع لحماية امكانية تحصيل الثمن المستحق .

ثالثاً: تقديم الخدمات

١٠- يتم الاعتراف فى وقت متزامن بالايراد والمصروفات الخاصة بنفس المعاملة وعادة مايشار الى تلك العملية بمقابلة الايرادات والمصروفات وتشمل الضمانات والتكاليف الأخرى والتى يمكن قياسها بصورة صحيحة ولكن لايمكن الاعتراف بالايراد فى حالة قياس النفقات بصورة غير صحيحة .

١١- يتم الاعتراف بالايراد فى فترات المحاسبة التى قدمت فيها الخدمات على أساس طريقة نسبة الانجاز وهى طريقة محاسبية يتم بموجبها الاعتراف بالايراد على أساس نسبة ما تم انجازه من الخدمة .

١٢- المبلغ غير المحصل أو المبلغ الذى لم يعد هناك أمل فى تحصيله يتم الاعتراف به كمصروفات وليس كتعديل لمبلغ الايراد السابق الاعتراف به .

١٣- يقوم كل مشروع باستخدام الطريقة التى تقيس الخدمات المقدمة بصورة صحيحة وتشمل :

أ- حصر العمل المؤدى

ب- نسبة الخدمات المؤداة حتى اليوم الى اجمالى الخدمات التى يجب تأديتها .

جـ- نسبة التكاليف المحتملة حتى اليوم الى اجمالى التكاليف المقدرة للمعاملة، وعادة لاتعكس المدفوعات أو المقبوضات من العملاء الخدمات المؤداة .

١٤- يجب الاعتراف بالايراد فقط طبقاً لامكانية استرداد النفقات المعترف بها وذلك عند عدم امكانية التقدير الذى يعتمد عليه لنتيجة المعاملة التى تتضمن تقديم خدمات .

١٥- يتم الاعتراف بالايراد فقط الى الحد الذى يتوقع فيه تحصيل التكاليف الناتجة عن المعاملة خلال المراحل الأولى ولايتم الاعتراف بأى ربح . وعندما لايوجد احتمال بتغطية التكاليف لايتم الاعتراف بالايراد ويتم الاعتراف بالتكاليف كمصروفات .

رابعاً: الاعتراف بالايراد الناتج عن استخدام الآخرين لأصول المنشأة

١٦- يجب الاعتراف بالايراد وفقاً للأسس الآتية :

أ - فوائد مقابل استخدام الموارد النقدية أو المبالغ المستحقة للمنشأة على أساس زمنى .

ب- يجب الاعتراف بالأتاوات على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط الاتفاق مثل براءات الاختراع - العلامات التجارية - حقوق النشر وبرامج الحاسب الآلى .

جـ- يجب الاعتراف بالأرباح الموزعة عند اثبات حق حامل السهم فى استلام دفعة بالتناسب مع ما يملكه فى رأس المال .

١٧- يتم الاعتراف بالايراد الخاص بالفوائد غير المدفوعة عند استحقاقها لاستثمار محمل بفوائد بعد الامتلاك فقط .

أما بالنسبة للأرباح المعلقة الموزعة على صكوك حقوق الملكية من صافى الدخل قبل الشراء يتم خصم تلك الأرباح من تكاليف تلك الصكوك .

خامساً : أهم القواعد التى تؤثر على الاعتراف بالايراد طبقاً لبعض الانظمة المحاسبية المعمول بها

أ - تقدير قيمة المخلفات (الناتجة عن النشاط الإنتاجى) على أساس متوسط أسعار البيع فى العام السابق .

ب- اظهار مبيعات البضائع بالصافى، وذلك بعد استبعاد الهدايا والعينات - التالف - المرتجعات - المردودات - الخصم المسموح به - تكلفة النقل للعملاء .

جـ- معالجة ما يتحقق من أرباح مبيعات التقسيط المؤجلة بإعتبارها عنصرا من عناصر الدخل .

د - معالجة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل من الأصول أو التعويض عنه بأكثر من قيمته الدفترية بتعليتها كإحتياطى ، أما الأرباح الناتجة عن بيع الأوراق المالية بأكثر من تكلفتها فتعتبر أحد عناصر الايراد القابل للتوزيع .

هـ- اعتبار الايرادات التى تحققت خلال الفترة المحاسبية وتخص أعواما سابقة ولم يسبق حسابها فى تلك السنوات أحد عناصر الايراد .

و- يعتبر صافى ما يستحق للمنشأة من تعويضات أو غرامات من الغير أحد عناصر الايراد .

ز- كما يعتبر من قبيل الايرادات الأرباح الناتجة عن بيع المخلفات والمستلزمات السلعية والخصم المكتسب، والمبالغ التى أمكن تحصيلها من الديون السابق اعدامها، والعمولات وتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية (الدائنة)

ح- الايرادات التأمينية والتى تتمثل فى كافة الاشتراكات التأمينية ، وعائد الاستثمار وموارد الرعاية الاجتماعية

*****

معـيـار
رقم (١٤)
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

Accounting for Government Grants

and Disclosure of Government Assistance

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٠)

معيار
المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية

أولاً : مقدمة

١- يختص هذا المعيار بالمعالجة المحاسبية والافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية التى تحصل عليها المنشأة ويمكن تعريف تلك المساعدات والمنح الحكومية بأنها كل اجراء حكومى يهدف إلى منح منفعة اقتصادية معينة الى منشأة ، أو كل ما تقدمه الحكومة لمنشأة معينة فى صورة موارد اقتصادية مقابل التزام تلك المنشأة أو المنشآت بتنفيذ شروط معينة يمكن أن تنفذها مستقبلا أو نفذتها فى الماضى .

ولا تشمل المنح والمساعدات الحكومية أية اجراءات تقوم بها الدولة لتحسين الظروف الاقتصادية التى تحيط بالمنشأة مثل تطوير البنية الأساسية أو فرض القيود للحد من المنافسة غير المشروعة .

٢- وقد ترتبط المنح والمساعدات الحكومية بالأصول وذلك فى حالة ما إذا اشترطت الحكومة المانحة على المنشأة اقتناء أو انشاء أصول طويلة الأجل بهذه المنحة ، وقد تتطلب الحكومة شروطا اضافية خاصة بهذه الأصول قد ترتبط بالمدة التى يتحتم الاحتفاظ خلالها بالأصل ، أو ترتبط بموقع هذه الأصول وما إلى ذلك .

وقد لا ترتبط المنح بالأصول وفى هذه الحالة تكون مرتبطة بالايراد ، كما قد تأخذ المنح شكل آخر غير ذلك كالقروض التى تتنازل عنها الحكومة ويقصد بها القروض التى تمنحها الحكومة للمنشأة مع التعهد بالتنازل عنها إذا تحققت شروط معينة .

٣- ولا يختص هذا المعيار بما يلى :

أ- المشاكل الخاصة بالمنح والمساعدات الحكومية فى القوائم المالية والتى تنشأ من تغيرات الأسعار والمشاكل ذات الطبيعة المشابهة لذلك .

ب- المساعدات الحكومية التى تقدم الى بعض المنشآت فى صورة اعفاءات ضريبية ما شابه ذلك .

جـ- المشاركة الحكومية فى ملكية بعض المشروعات .

ثانيا: المنح والمساعدات الحكومية بين مدخل راس المال ومدخل الايراد

٤- هناك مدخلان لاثبات المنح والمساعدات الحكومية فى السجلات المحاسبية :

أ- مدخل رأس المال : وبموجبه تضاف المنحه الى حقوق المساهمين مباشرة ويستند هذا الأسلوب الى المبررات الآتية :

* ان المنح وسيلة من وسائل التمويل مثلها فى ذلك مثل حقوق المساهمين وبالتالى يجب أن تظهر بقائمة المركز المالى مضافة لهذه الحقوق وليس بقائمة الدخل .

* أن المنح الحكومية لا تمثل ايرادا اكتسبته المنشأة نتيجة مزاولتها نشاطها وبالتالى لا يمكن ادراجها بقائمة الدخل إذ أنها تمثل حافز تقدمه الحكومة للمنشأة دون تكلفة تتحملها الأخيرة .

ب- مدخل الايراد ويموجب هذا الأسلوب تعتبر المنحة ايرادا للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر تظهر بقائمة الدخل ، ويستند هذا الأسلوب الى المبررات الآتية :

* أن المنح الحكومية ليست تمويلا من المساهمين حتى تظهر بقائمة المركز المالى مضافة الى حقوقهم ، بل يجب ادراجها بقائمة الدخل بإعتبارها ايرادا حصلت عليه المنشأة .

* تحصل المنشآت عادة على المنح الحكومية مقابل تعهدها بالتزامات معينة تتحمل فى سبيلها نفقات لتنفيذها ، وبالتالى يجب ادراج المنح بقائمة الدخل لمقابلة مثل هذه النفقات .
* أن المنح ذات طبيعة مالية مثل الضرائب والايرادات وما اليها من العناصر التى تظهر بقائمة الدخل .

هذا ومما يجدر بالذكر أن معالجة المنح والمساعدات الحكومية بالأسلوب الثانى وان كانت تعتبر أكثر قبولا من جانب المحاسبين الا أن بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها قد استقرت على اضافة ما تحصل عليه الوحدة عينا أو نقدا لاستخدامه فى أغراض استثمارية مع عدم الالتزام برد أو سداد ما يقابله الى حساب الاحتياطيات الرأسمالية ضمن حقوق المساهمين .

ثالثا : المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بأصول نقدية

٥- المنح التى تتعلق بأصول نقدية تظهر بقائمة الدخل خلال المدد المالية التى يتم فيها اثبات التكاليف المتعلقة بهذه المنح والتى تتحملها المنشأة لأن هذا الاجراء يتمشى مع مبدأ الاستحقاق ، حيث أن اثباتها بقائمة الدخل كايراد فى تاريخ استلامها قد لا يتمشى مع هذا المبدأ ومن ثم فإذا لم يكن هناك أعباء متعلقة بالمنحة فى سنة ما فسوف لا يظهر من قيمة المنحة شئ كايراد فى تلك السنة وانما يظهر بقائمة المركز المالى كايراد مؤجل .

٦- المنح الحكومية التى تحصل عليها المنشأة تعويضا عن نفقات أو خسائر سبق أن تحملتها فى فترات محاسبية سابقة ، أو حصلت عليها بمثابة دعم مالى لا تقابله أية نفقات تتحملها المنشأة ، يتعين اثباتها بقائمة الدخل فى

المدة المالية التى يتم خلالها الحصول على تلك المنحة تحت بند "ايرادات غير عادية" مع ضرورة الافصاح عنها بصورة تكفى لفهم طبيعتها .

٧- قد يتلقى المشروع مجموعة من المنح والمساعدات بشروط مختلفة لكل منها ، وهنا يجب مراعاة هذه الشروط عند المعالجة المحاسبية لكل منحة أو مساعدة على حدة .

رابعاً: المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بأصول غير نقدية

٨- المنح الحكومية التى تتعلق بأصول غير نقدية يجب اثبات هذه الأصول بالقيمة العادلة لها وادراج المنحة كايرادات مؤجلة بالميزانية حيث يتم توزيعها على سنوات العمر الانتاجى للأصول المتعلقة بها بما يتناسب مع قسط إهلاك تلك الأصول، وان كان من الممكن إظهار قيمة المنحة مطروحة من تكلفة الأصول المتعلقة بها للوصول الى القيمة الدفترية لهذه الأصول . ويقصد بالقيمة العادلة القيمة التبادلية لأصل معين فى صفقة حرة تتم بين طرفين على بينة من الحقائق ويتعاملان بحرية دون ضغط أو تأثير .

٩- قد تستلزم بعض المنح التى تتخذ صورة أصول غير قابلة للاهلاك الوفاء بالتزامات معينة يترتب عليها تكبد المنشأة تكاليف لتنفيذ هذه الالتزامات ، فمثلا إذا كانت المنحة الحكومية التى تحصل عليها المنشأة هى قطعة أرض، وكانت شروط المنحة التزام المنشأة أن تقيم مبنى على هذه الأرض فانه يتعين توزيع قيمة المنحة على المدد المحاسبية التى تمثل العمر الانتاجى لهذا المبنى .

خامساً: المعالجة المحاسبية فى حالة رد المنح والمساعدات الحكومية

١٠- قد تضطر المنشأة الى رد قيمة المنحة أو جزء منها بسبب عدم الوفاء بالشروط التى تقترن بها ، وفى هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالى :

أ - المنح التى لا ترتبط بالأصول ، تخصم من الرصيد الدائن للايراد المؤجل - إذا وجد - فإذا لم يكن الرصيد كافيا - أو لم يكن هناك رصيد أصلا - يتعين تحميل القيمة التى تم ردها على ايراد السنة التى تم الرد خلالها ، دون اجراء أى تسويات فى نتائج أعمال المدد السابقة

ب- المنح التى ترتبط بالأصول : يتم تخفيض رصيد حساب الايراد المؤجل بالقيمة الواجبة الرد ، أو تعليته على القيمة الدفترية للأصل (فى حالة ما إذا كانت المنشأة تعالج قيمة المنحة باظهارها مطروحة من قيمة الأصول المتعلقة بها) .

سادساً: الافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية

١١- يجب أن يتضمن الافصاح عن المنح والمساعدات الحكومية الأمور التالية

أ - طبيعة ومقدار كل من المنح الحكومية التى تم اثباتها فى القوائم المالية مع الاشارة الى أية صور أخرى من المساعدات الحكومية تكون المنشأة قد استفادت بها بطريق مباشر .

ب- السياسة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى شأن معالجة المنح والمساعدات الحكومية بما فى ذلك أسلوب عرض هذه المنح فى القوائم المالية .

جـ- الشروط المتعلقة بالمنح والمساعدات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها والالتزامات العرضية التى تقترن بما تضمنته القوائم المالية منها.

*****

معيـار
رقم (١٥)
آثار التغيرات فى اسعار صرف العملات الاجنبية

The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢١)

معيار
آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

أولاً : مقدمة

١- يتعلق هذا المعيار بالمحاسبة عن المعاملات التى تمت بعملات أجنبية فى القوائم المالية للمنشأة ، كما يتعلق بترجمة القوائم المالية الخاصة بالنشاط الأجنبى ، ويقصد بالنشاط الأجنبى ذلك النشاط الذى يقع خارج الدولة التى بها موطن الشركة الأم وقد يكون فى حوزة شركة تابعة أو شركة مرتبطة ، أو مشروع مشترك ، أو فروع الشركة فى بلد أجنبى ويكون للمنشأة نشاط بعملات أجنبية فى حالة ما إذا كان للمنشأة معاملات بالعملات الأجنبية كشراء البضاعة أو بيعها والإقراض والإقتراض بعملة أجنبية حيث يجب اثبات هذه المعاملات بعملة التسجيل التى تستخدمها المنشأة حتى يمكن إعداد قوائمها المالية ، وكذلك فى حالة ما إذا كان للمنشأة وحدة أو كيان فى دولة أجنبية فيجب ترجمة القوائم المالية التى تعد بالعملة الأجنبية لهذه الوحدة أو الكيان الأجنبى الى عملة التسجيل ، حتى يتسنى للمنشأة أن تعد قوائمها المالية .

٢- لا يتناول هذ المعيار إعادة عرض القوائم المالية للمنشأه بعملة أخرى خلاف العملة التى يتم إعداد القوائم المالية على أساسها ، كما لا يتناول هذا المعيار عرض قائمة التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملات الأجنبية وترجمة تلك التدفقات .

ثانياً: المحاسبة عن المعاملات بعملة أجنبية

٣- تسجل المنشأة المعاملات التي تجريها بعملة أجنبية في سجلاتها المالية على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ إجراء كل معاملة - وإن كان من المعتاد لاعتبارات عملية استخدام سعر تقريبي للسعر الفعلي - ولذلك تنشأ فروق للعملة نتيجة الإختلاف بين سعر الصرف في تاريخ إجراء المعاملة وسعر الصرف في تاريخ تسوية البنود (التحصيل أو الشراء) ذات الطبيعة النقدية ، وإذا تم تسوية معاملة معينة خلال نفس المدة المحاسبية التي أجريت فيها ، فأن فروق العملة التي تترتب على اختلاف القيمة التي تم تسجيلها أصلا في تاريخ إجراء المعاملة عن قيمتها في تاريخ التسوية تعتبر ربحا أو خسارة باستثناء فروق العملة التي ترتبط بصافي استثمارات الشركة الأم في وحدة أو كيان أجنبي ينعكس على حقوق المساهمين . ومع ذلك فاذا كانت الشركة الأم قد عقدت قروضا أو أجرت معاملات بعملة أجنبية - بقصد توفير غطاء فعال لحماية صافي استثماراتها في وحدة أو كيان أجنبي - فمن الملائم إجراء مقاصة بين فروق العملة التي تترتب على كل هذه المعاملات .

أما إذا لم تتم تسوية المعاملات في نفس المدة المحاسبية التي حدثت خلالها فان بند النقد الأجنبي الذي يترتب على هذه المعاملة قد يظهر أحيانا بالقوائم المالية في نهاية تلك المدة على أساس سعر الصرف في تاريخ حدوثها وذلك استنادا الى أنه طالما كانت هناك تقلبات في أسعار الصرف فان السعر السائد في تاريخ حدوث المعاملة لا يقل أهمية عن السعر في تاريخ الميزانية فيما يتعلق بالتعرف على السعر الذي ينتظر أن تتم تسوية المعاملة بموجبه، غير أن غالبية الآراء تتفق على أن إظهار بند النقد الأجنبي بما يعادل قيمته بعملة التسجيل وفقا للسعر في تاريخ الميزانية يعتبر أكثر فائدة في عرض المركز المالي للمنشأة .

وبالتالى فان فروق العملة بين قيمة المعاملة فى تاريخ اجرائها وقيمتها بالقوائم المالية تعتبر من قبيل الأرباح أو الخسائر المترتبة على تغير أسعار الصرف .

٤- فى الممارسة العملية تتبع الطرق الثلاث الآتية للمحاسبة عن الأرباح والخسائر التى تتعلق بالمعاملات التى تجرى بالعملات الأجنبية وتظل دون تسوية حتى تاريخ الميزانية :

أ - من المعتاد أن يؤخذ فى الاعتبار فى قائمة الدخل الأرباح والخسائر التى تترتب على البنود النقدية قصيرة الأجل بمجرد التعرف عليها وتحديد قيمتها ، وكثيرا ما تتبع نفس الطريقة فيما يتعلق بالأرباح والخسائر التى تترتب على البنود النقدية طويلة الأجل

ب- عدم ادراج الأرباح فى قائمة الدخل - وذلك على أساس من الحيطة والحذر - مع أخذ الخسائر فى الإعتبار فى قائمة الدخل وذلك بعد استنفاد رصيد الأرباح التى سبق تأجيلها .

جـ- تأجيل الأرباح والخسائر التى تترتب على البنود النقدية الطويلة الأجل وتضمينها للقوائم المالية للمدد الجارية أو المقبلة على مدى السنوات الباقية لتلك البنود وفقا لأساس منتظم .

٥- قد تقتضى الظروف إبرام عقود طويلة الأجل تستهدف توفير المبالغ اللازمة بعملة التسجيل فى التواريخ المحددة لتسوية معاملات معينة بعملات أجنبية، وفى مثل هذه الحالة فان الفرق بين سعر الصرف المؤجل وسعر الصرف السائد عند إبرام العقد يعكس - ضمن عوامل أخرى - مقدار

الاختلاف بين معدلات الفائدة السائدة فى أسواق العملتين ويجب أن يؤخذ هذا الفرق فى الاعتبار لدى إعداد قوائم الدخل وذلك بتوزيعه على مدة سنوات العقد .

وبالنسبة للمعاملات قصيرة الأجل المتعلقة بالشراء والبيع فانه من الممارسات المعتادة استخدام سعر الصرف المنصوص عليه فى العقد المؤجل المرتبط بهذه المعاملات كأساس لتحديد قيمة المعاملة واظهارها فى القوائم المالية ومن الجائز أيضا تحقيقا لأغراض التغطية بعقد مؤجل ان تتم التغطية بمعاملات أخرى مثل قروض بعملات أجنبية .

٦- إذا نشأ فرق العملة نتيجة إنخفاض حاد أو تدهور فى قيمة عملة ما دون وجود وسيلة عملية لتكوين غطاء لمواجهة ذلك الإنخفاض أو التدهور فان هذه الفروق تعتبر أحياناً بمثابة تعديل للقيمة الدفترية للأصول المعنية وذلك اذا توافرت شروط ثلاثة وهى

أ - إذا كانت هذه الأصول قد تم اقتناؤها حديثا بعملة أجنبية .

ب- إذا أثر ذلك الفرق على التزامات مرتبطة بشكل مباشر باقتناء تلك الأصول .

جـ- ألا تتعدى القيمة الدفترية المعدلة - فى كل حالة - التكلفة الاستبدالية للأصول أو القيمة التى يمكن استردادها من استخدام الأصول أو بيعها أيهما أقل .

٧- أخذت بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها بما يلى :

أ - يتم تعديل المكون الأجنبى الذى تتضمنه الالتزامات طويلة الأجل مع

ما يقابلها من المخزون من المستلزمات السلعية التى أستخدمت هذه الالتزامات فى تمويلها على أساس سعر الصرف المعلن للعملة عند صدور قرارات معدلة لسعر الصرف مع تسوية نصيب الجزء المستخدم من المخزون من تكلفة "تعديل تكلفة المكون الأجنبى" المشار اليه على حساب مستلزمات سلعية أو حساب مصروفات سنوات سابقة حسب الأحوال .

وتعالج البضائع بغرض البيع على نفس أسس معالجة المستلزمات السلعية .

أما فى حالة الوحدات التى تعتمد أساسا فى تمويل احتياجاتها من المستلزمات السلعية أو البضائع بغرض البيع على القروض طويلة الأجل فيجوز تسوية نصيب الجزء المستخدم من مخزون المستلزمات السلعية أو المباع من البضائع بغرض البيع على حساب الأرصدة المدينة الأخرى ، ويجرى توزيع رصيد هذا الحساب بقسط متساو على المدة الباقية من سداد القرض خصماً على حساب الاستخدامات المختص والذى يقفل فى الحسابات الختامية (حساب العمليات الجارية / حساب الأرباح والخسائر) .

ب- يتم تعديل المكون الأجنبى الذى تتضمنه الالتزامات طويلة الأجل مع ما يقابلها من الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ التى أستخدمت هذه الالتزامات فى تمويلها على أساس سعر الصرف المعلن للعملة عند صدور قرارات معدلة لسعر الصرف ، وعلى أن يفرد لمقابلة التعديل فى قيمة المكون الأجنبى المذكور حساب يلحق بكل أصل ثابت تحت اسم (تعديل تكلفة المكون الأجنبى) ويتم إهلاك المبلغ المحمل على هذا الحساب على مدى باقى العمر الانتاجى لهذا الأصل الثابت .

وفيما يتعلق بالقروض التى تزيد فترة سدادها عن العمر الانتاجى للأصول التى تم تمويلها بهذه القروض فان شروط هذه القروض تتضمن بالاضافة الى أنها مخصصة لتمويل توريد أصول الا أنها تتحول بعد انقضاء العمر الانتاجى للأصل الى تمويل عام كتسهيلات وعليه يتم معالجة هذه القروض على أساس تقييم فروق العملة الناتجة عن تعديل تكلفة المكون الأجنبى وذلك على النحو التالى :

فروق العملة التى يتم تحميلها على حساب تعديل تكلفة المكون الأجنبى للأصل الثابت =

الفروق المترتبة على تعديل تكلفة المكون الأجنبى لرصيد القرض X العمر الانتاجى للأصول أو المتبقى منه

―――――――――――――――

مدة سداد القرض أو المدة الباقية لسداد القرض

١

أما باقى فروق العملة فتعالج باعتبارها أعباء تمويلية تحمل على حساب الأرصدة المدينة الأخرى ويجرى توزيع هذه الأعباء التمويلية بعد انقضاء العمر الانتاجى للأصل بقسط متساو على المدة الباقية من سداد القرض وذلك بالتحميل على حساب الاستخدامات المختص والذى يقفل فى الحسابات الختامية (حساب العمليات الجارية / حساب الأرباح والخسائر).

ثالثاً: ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية

٨- تستخدم حالياً عدة طرق لترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية كما يتضح مما يلى :

أ- ترجمة البنود ذات الطبيعة النقدية على أساس أسعار الصرف فى تاريخ الميزانية مع ترجمة البنود الأخرى على أساس أسعار الصرف التى كانت سائدة عند تحديد كل من تلك البنود، وعند استخدام هذه الطريقة فان فروق العملة المترتبة تعتبر عادة أرباح أو خسائر تؤخذ فى الاعتبار عند إعداد قائمة الدخل / حساب الأرباح والخسائر .

ب- ترجمة كافة الأصول والخصوم فى القوائم المالية الأجنبية على أساس أسعار الصرف فى تاريخ الميزانية، وعند إستخدام هذه الطريقة فان فروق العملة المترتبة قد تعالج فى بعض الأحيان فى قائمة الدخل وقد تعالج ضمن حقوق الملكية فى أحيان أخرى .

٩- تتحدد طريقة ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية على أساس تقييم خصائص التشغيل والخصائص التمويلية لهذه الأنشطة فإذا كان النشاط لا يمثل جزءاً مكملا للعمليات التى تجريها المنشأة الأم فان تغير سعر الصرف قد لايكون له تأثير يذكر على العمليات التى يقوم بها النشاط الأجنبى أو نشاط المنشأة الأم ، أو على الصفقات النقدية التى تترتب على تلك العمليات وفى هذه الحالة فعادة ما تنحصر أهمية التغير فى سعر الصرف للمنشأة الأم على ما قد يطرأ من تغيير على صافى استثماراتها فى النشاط الأجنبى .

أما إذا كانت الأنشطة الأجنبية تمثل جزءاً أساسياً من أعمال المنشأة ففى هذه الحالة تكون ذات أهمية نسبية أكبر بالمقارنة بالآثار التى سبقت الاشارة إليها فى الحالة الأولى .

١- مما هو جدير بالذكر انه عند ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية التى تمثل جزءاً أساسياً من أعمال المنشأة الأم ، فان البنود ذات الطبيعة غير

النقدية التى تم تسجيلها نتيجة لأحداث سابقة كالتكلفة التاريخية على سبيل المثال تترجم باستخدام أسعار الصرف التى كانت سائدة وقت حدوث هذه المعاملات ، وإذا كانت هذه البنود قد سبق إعادة تقييمها فى القوائم المالية للنشاط الأجنبى فتترجم باستخدام أسعار الصرف التى كانت سارية فى تواريخ إعادة تقييمها ، أما بنود قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) فتترجم باستخدام أسعار الصرف المناظرة لتواريخ المعاملات التى أسفرت عنها هذه البنود ، وإذا كانت هذه المعاملات عديدة وموزعة على فترة زمنية ممتدة فانه يمكن استخدم متوسط يمثل على نحو تقريبى الأسعار الفعلية التى كانت سارية خلال تلك الفترة ، ويتم ادراج فروق العملة التى تنشأ عن تطبيق الإجراءات المبينة فيما تقدم بقائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) .

١١- فروق العملة المرتبطة بالبنود طويلة الأجل ذات الطبيعة النقدية يجوز تسويتها فى حساب الأرباح والخسائر للفترة الجارية والفترات المقبلة وفقا لأساس منتظم على مدار المدد المتبقية من أعمار البنود ذات الطبيعة النقدية والتى تتعلق بها هذه الفروق ، غير أنه لا يجوز تأجيل تسوية خسائر العملة عن أى بند الى فترات مقبلة إذا كان من المتوقع تكرار حدوث هذه الخسائر عن ذلك البند مستقبلا .

١٢- هناك تباين جوهرى فى العلاقات التى تربط بين المنشأة الأم والأنشطة الأجنبية وبذلك يتوقف اعتبار النشاط الأجنبى جزءاً أساسياً من نشاط المنشأة الأم أو كيانا أجنبيا قائما بذاته على الظروف الخاصة بكل حالة على حدة ، ومن هذه الظروف مصدر عناصر الأرباح وتكلفتها ، الأهمية النسبية لمعاملات النشاط الأجنبى مع المنشأة الأم ، مصدر تمويل

المعاملات اليومية للنشاط الأجنبى ، تسويق منتجات النشاط الأجنبى ، أثر التدفقات النقدية للنشاط الأجنبى .

رابعاً: ترجمة القوائم المالية للوحدة أو الكيان الأجنبى

١٣- عند ترجمة القوائم المالية لوحدة أو كيان أجنبى يجب استخدام سعر الصرف فى تاريخ الميزانية لترجمة كافة أصول الكيان الأجنبى والتزاماته مع مراعاة عدم إدراج الفروق المترتبة على ترجمة القوائم المالية للكيان الأجنبى فى قائمة الدخل ، وإدراجها مباشرة ضمن حقوق المساهمين .

١٤- يجب تطبيق الاجراءات التالية عند ترجمة القوائم المالية للوحدة أو الكيان الأجنبى بقصد إدماجها فى القوائم المالية للمنشأة :

أ - تترجم الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية باستخدام سعر الصرف فى تاريخ الميزانية .

ب- يظهر مع حقوق المساهمين فروق العملة الناتجة عن ترجمة صافى الاستثمار فى الكيان الأجنبى - فى أول المدة - بسعر مختلف عن السعر الذى سبق استخدامه لتحديد صافى الاستثمار فى القوائم المالية السابقة .

جـ- تترجم بنود قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) اما على أساس سعر الصرف فى تاريخ الميزانية أو أسعار الصرف فى تواريخ إجراء المعاملات المتعلقة بهذه البنود .

وتعالج الفروق التى تنشأ عن ترجمة بنود هذا الحساب بأسعار صرف تختلف عن سعر الصرف فى تاريخ الميزانية مع حقوق

المساهمين أو إدراجها بقائمة الدخل (مع مراعاة أن البنود المتعلقة بالميزانية والتى تظهر بحساب الأرباح والخسائر يجب أن تترجم بسعر الصرف فى تاريخ الميزانية) .

د- إذا تأثرت الوحدة أو الكيان الأجنبي بمعدلات تضخم مرتفعة فانه من الأفضل تعديل القوائم المالية لهذه الوحدة قبل ترجمتها وذلك على ضوء تغيرات مستوى الأسعار .

خامساً: معالجة المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة

١٥- عند ترجمة القوائم المالية لنشاط أجنبى يعتبر جزءاً أساسياً من العمليات التى تجريها المنشأة الأم فانه من الملائم إدماج كل من البنود التى تشملها هذه القوائم فى البنود المناظرة لها بالقوائم المالية للمنشأة الأم كما لو كانت معاملات النشاط الأجنبى قد أجرتها المنشأة الأم نفسها .

١٦- عند إدماج القوائم المالية لوحدة أو كيان أجنبى فى القوائم المالية للمنشأة الأم تتبع إجراءات عامة من أمثلتها إستبعاد الأرباح غير المحققة التى تترتب على المعاملات المتبادلة فيما بين شركات المجموعة غير أنه لا يجوز إستبعاد فروق العملة التى تنشأ عن معاملة تتعلق ببند ذى طبيعة نقدية سواء كان بنداً قصير الأجل أو طويل الأجل ، لأنه إذا كان يمثل هذا البند يعكس مديونية متبادلة أو كان يمثل إرتباطا بتحويل عملة معينة الى عملة أخرى فانه يكون معرضا للربح أو الخسارة التى تترتب على تقلبات أسعار العملة، وبالتالى فإن فروق سعر الصرف الناتجة عن ذلك يجب أن تظهر فى القوائم المالية المجمعة على نفس الأساس الذى ظهرت بموجبه فى القوائم المالية لكل وحدة على حدة .

ولكن اذا كان هناك بند ذو طبيعة نقدية نتج عن معاملة متبادلة وكان فى الواقع يمثل زيادة أو نقصاً فى صافى استثمارات الشركة الأم فى الوحدة الأجنبية فان أرباح أو خسائر فروق العملة التى ترتبط به يجب أن تنعكس على حقوق المساهمين فى القوائم المالية المجمعة :

١٧- يجب مراعاة الآثار الضريبية والخسائر الناتجة عن المعاملات التى تجرى بعملات أجنبية ، وعن فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية، وذلك وفقا لما يتطلبه قانون ضرائب الدخل .

١٨- عند ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية بقصد إدماجها فى القوائم المالية للمنشأة الأم يجب الافصاح عن الطرق التى إتبعتها المنشأة لترجمة القوائم المالية وصافى فروق العملة التى ظهرت مع حقوق المساهمين فى الفترة المحاسبية ، وكذا صافى فروق العملة التى تأثرت بها قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) خلال الفترة المحاسبية ، والاجراء الذى تم اختياره للوحدة أو للكيانات الأجنبية (سواء كان على أساس سعر الصرف فى تاريخ الميزانية أو متوسط أسعار الصرف) .

*****

معيـار
رقم (١٦)
اندماج المشروعات

Business Combinations

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٢)

معيار
اندماج المشروعات

أولاً: مقدمة

١- يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية لاندماج المشروعات سواء عن طريق حيازة أحد المشروعات لمشروع آخر أو الاندماج بين أكثر من مشروع لتحقيق توحيد المصالح بينها عندما لا يكون فى الامكان تحديد حائز ، ويمكن أن يتحقق اندماج المشروعات بالعديد من الطرق التى يتم اختيارها لأسباب قانونية أو ضريبية أو غيرها.

٢- يمكن أن ينجم عن اندماج المشروعات علاقة أم/ فرع حيث يكون الحائز هو الأم والذى تم حيازته هو الفرع ، وفى هذه الظروف يقوم الحائز بتطبيق هذا المعيار فى قوائمه المالية المجمعة .

٣- يمكن أن يشمل اندماج المشروعات شراء صافى الأصول بما فيها الشهرة لمشروع آخر وفى هذه الحالة لا ينتج عند الاندماج علاقة أم/ فرع ويطبق الحائز فى مثل هذه الظروف هذا المعيار على قوائمه المالية المنفصلة ومن ثم على قوائمه المالية المجمعة .

٤- يكون الاندماج لأسباب قانونية عادة بين شركتين حيث :

أ - تحول فيه أصول وخصوم احدى الشركات الى شركة أخرى ويتم حل الشركة الأولى .

ب- تحول أصول وخصوم كلتا الشركتين لشركة جديدة ومن ثم يتم حل كلتا الشركتين الأصليتين .

٥ - لا يتناول هذا المعيار ما يلى :

أ - الاندماجات لأسباب قانونية وتهدف الى إعادة هيكلة أو إعادة تنظيم لانها تعد معاملات بين شركات تخضع لسيطرة عامة .

ب- المعاملات بين شركات تخضع لسيطرة عامة .

جـ- المنافع المتعلقة بالشركات المشتركة وقوائمها المالية .

وتحتاج كل من طريقتى الحيازة وتوحيد المصالح المشار اليهما الى أسلوب خاص بها عند تصوير القوائم المالية .

ثانيا: المحاسبة عن اندماج المشروعات بطريقة الحيازة

٦- بموجب هذه الطريقة يكون لأحد المشروعات السيطرة على مشروع آخر وبناء عليه يمكن تحديد الحائز .

ومن المفترض ان تتحقق السيطرة عندما يحوز أحد المشروعات على أكثر من نصف حقوق التصويت للمشروع الآخر (المندمج) وفى بعض الحالات، الاستثنائية قد تتم السيطرة من حائز رغم حيازته لأقل من نصف حقوق التصويت ، ومن هذه الحالات ما يلى :

أ - الحصول على أكثر من نصف حقوق التصويت للمشروع الآخر بفضل اتفاق مع المستثمرين الآخرين .

ب- السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمشروع الآخر بموجب لائحة أو اتفاق .

جـ- سلطة تعيين أو تنحية أغلبية أعضاء مجلس المديرين أو الأقسام الإدارية للمشروع الآخر .

د - الحصول على أغلبية الأصوات أثناء اجتماعات مجلس المديرين أو الأقسام الإدارية للمشروع الآخر .

٧- يصعب أحيانا تحديد حائز وإن كانت هناك بعض المؤشرات التى يكفى تواجدها لتحديد الحائز وهى :

أ - اذا كانت القيمة الحقيقية لأحد المشروعات أكبر بدرجة مؤثرة عن تلك الخاصة بالمشروع الآخر ، وفى هذه الحالة يكون المشروع الأكبر هو الحائز.

ب- المشروع الذى يقدم نقدية مقابل الأسهم العادية التى لها حق التصويت يكون هو الحائز .

جـ- اذا كان لأحد المشروعات القدرة على التحكم فى اختيار الادارة للمشروع الناتج ، فى هذه الحالة يكون المشروع المتحكم هو الحائز .

٨- يمكن لأحد المشروعات أن يحصل بطريقة عرضية على ملكية أسهم عادية كافية للتصويت لمشروع آخر كجزء من معاملة متبادلة ، وفى هذه الحالة تنتقل السيطرة إلى هذا المشروع باعتبارها حيازة منعكسة .

٩- يتم المحاسبة عن اندماج المشروعات التى تتم بطريقة الحيازة باستخدام طرق الشراء العادية بالنسبة لأى أصل ، ويبدأ تاريخ الحيازة اعتباراً من التاريخ الذى يملك فيه الحائز السلطة لادارة السياسات المالية والتشغيلية للمشروع الذى تم حيازته ويلتزم حينئذ بادراج نتائج عمليات هذا المشروع فى القوائم المالية التى يعدها فى تاريخ الحيازة ، كما يجب عليه إثبات كافة أصول وخصوم هذا المشروع الناتجة عن الحيازة بما فيها الشهرة حتى ولو كانت سالبة .

١٠- يعتبر تاريخ الحيازة هو تاريخ الانتقال الفعلى للسيطرة على صافى أصول وعمليات المحيز الى الحائز ، وكذا السيطرة على السياسات المالية

والتشغيلية ، واعتباراً من هذا التاريخ يجب على الحائز إجراء ما يلى :

أ - ان يدمج بقائمة الدخل نتائج عمليات المحيز .

ب- أن يظهر فى الميزانية أصول وخصوم المحيز وكذا أى شهرة تنشأ عن الحيازة .

١١- تتمثل تكلفة الحيازة فى قيمة المبالغ النقدية المدفوعة أو مايعادلها بالقيمة العادلة فى تاريخ الحيازة بالاضافة الى أى تكاليف أخرى تتصل مباشرة بالحيازة .

١٢- عندما تشمل الحيازة عدة معاملات ، فى تواريخ متلاحقة فان تكلفة الحيازة تمثل إجمالى تكلفة تلك المعاملات ، وبالتالى يتعين تحديد تكلفة كل معاملة على حدة مع مراعاة الفترة الفاصلة بين تاريخ الحيازة وتاريخ كل معاملة لتحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم التى تم حيازتها بما فيها قيمة الشهرة إن وجدت .

١٣- يتم تحديد قيمة الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة لها فى تاريخ المعاملة المتبادلة . إلا أنه عند تأجيل الشراء فان تكلفة الحيازة تكون هى القيمة الحالية مع الأخذ فى الاعتبار أى عبء أو خصم يحتمل حدوثه عند التسوية وليس على أساس القيمة الاسمية الواجب دفعها .

١٤- عند تحديد تكلفة الحيازة يتم تقييم الأوراق المالية القابلة للتداول أو الصادرة من قبل الحائز على أساس قيمتها العادلة وهى تمثل سعر السوق فى تاريخ كل معاملة على أن يؤخذ فى الاعتبار تحركات هذا السعر لفترة معقولة قبل وبعد الحيازة وذلك فى حالة تذبذب أسعار السوق ، كما يتم

تحديد القيمة العادلة للسندات الصادرة من الحائز بمقدار الاستفادة لنسبية من هذه القيمة مع الأخذ فى الاعتبار كافة الظروف والعوامل لهامة المؤثرة على هذه القيمة ، وهذا لايمنع من استخدام التقييم المستقل لهذه السندات كوسيلة للمساعدة فى تحديد القيمة العادلة المشار اليها .

١٥- لاتتضمن تكلفة الحيازة التكاليف الادارية وكافة التكاليف الأخرى التى لا تتعلق مباشرة بالحيازة .

١٦- يجب التحقق من بنود الأصول والخصوم التى تم حيازتها بطريقة منفصلة فى تاريخ الحيازة وأيضاً تلك التى نشأت نتيجة للحيازة مع الأخذ فى الاعتبار انه قد تكون هناك بعض الأصول والخصوم غير مدرجة بالقوائم المالية للمشروع قبل حيازته ومع ذلك فان سيطرة الحائز تشملها ، فمثلاً يمكن أن يلتزم الحائز عند الحيازة بتعويض موظفى المحيز لخدمات مؤداة قبل الحيازة .

١٧- يتم تحديد قيمة الأصول والخصوم فى تاريخ المعاملة بنسبة ما اشتراه الحائز الى جميع أصول وخصوم المشروع المتماثلة ، وذلك لتحديد تكلفة الحيازة من جهة ونصيب أصحاب حقوق الأقلية من جهة أخرى ، وذلك عندما يشترى حائز أغلب أسهم هذا المشروع ، ويرجع ذلك الى أن نسبة الأقلية لاتعد جزءا من المعاملة المتبادلة لإتمام الحيازة .

١٨- يمكن أن تتحقق الحيازة عن طريق الشراء المتلاحق على مراحل من البورصة ، وفى هذه الحالة يتم معالجة كل معاملة على حدة لتحديد القيم

العادلة لما تمثله من صافى الأصول التى تم حيازة ما يماثلها من أسهم لتحديد قيمة الشهرة أو الشهرة السالبة فى المعاملة .

ثالثا: تحديد القيم العادلة للأصول والخصوم التى تم حيازتها

١٩- يتم تحديد القيم العادلة للأصول والخصوم التى تم حيازتها بالرجوع الى الاستخدام المستهدف من قبل الحائز والذى يكون عادة الاستخدام القائم ما لم يكن محتملا استخدامها فى بعض الأغراض الأخرى ، وفى هذه الحالة يجب أخذ هذا فى الاعتبار عند تحديد القيم العادلة لها .

٢٠- فيما يلى بعض الارشادات العامة التى يمكن الأخذ بها لتحديد القيم العادلة للأصول والخصوم

أ - القيم السوقية الجارية بالنسبة للأوراق المالية المتداولة بالبورصة .

ب- الأوراق المالية غير المتداولة يتم تقدير قيمتها بعد الأخذ فى الاعتبار نسب وعائد الأرباح ومعدلات النمو المتوقعة مقارنة بالأوراق المالية فى المشروعات المماثلة .

جـ- الحسابات المدينة للعملاء وأوراق القبض بالقيم الحالية لها ، على أن يتم استبعاد أى مصاريف تحصيل محتملة ، وكذا أى مبالغ محتمل عدم تحصيلها .

د - المخزون من :

* الانتاج التام والبضائع بغرض البيع بصافى القيمة البيعية .
* الانتاج غير التام بصافى القيمة البيعية للانتاج التام مطروحاً منه تكلفة اتمام هذا الانتاج .
* الخامات بتكلفة الاحلال الجارية .

هـ- الأراضى والمبانى :

* إذا تم استخدامها فى نفس الغرض من الحيازة بقيمتها السوقية.

* اذا تم استخدامها فى أغراض أخرى بقيمتها السوقية للاستخدام المتوقع .

* اذا ما تقرر بيعها أو حجزها للبيع بدلا من استخدامها يتم تقييمها بصافى القيمة البيعية لها .

و- الآلات والمعدات :

* الآلات والمعدات التى يتم استخدامها بالقيمة السوقية ، وفى حالة عدم إمكان تحديد قيمة سوقية لها لأى سبب ما يتم تقييمها بتكلفة الاحلال .

* فى حالة الاستخدام المؤقت يتم تحديد قيمتها بأقل تكلفة إحلال جارية ، أو صافى القيمة البيعية .

* فى حالة بيعها أو حجزها للبيع يتم تحديد قيمتها بصافى القيمة البيعية .

ز- الأصول غير الملموسة مثل حقوق وبراءات الاختراع بالقيمة المقدرة لها .

ح- الحسابات الدائنة والمدينة لمصلحة الضرائب بالمستحق على صافى الأرباح من وجهة نظر الحائز بعد الأخذ فى الاعتبار الخسائر القريبة.

ط- الدائنون والأرصدة الدائنة وكافة الالتزامات طويلة الأجل بالقيم الحالية .

٢١- اذا تجاوزت تكلفة الحيازة القيمة العادلة لصافى الأصول التى تم حيازتها فى تاريخ المعاملة ، فان الفرق يمثل قيمة الشهرة التى تعتبر أصلاً سينتج أرباحاً اقتصادية مستقبلية يتعين استهلاكه بطريقة القسط الثابت (ما لم تكن هناك طرقا أخرى أكثر ملاءمة لظروف الحائز) على مدى خمس سنوات من تاريخ الحيازة ما لم يكن هناك مبررا لاهلاكه على مدة أطول بحيث لا تتجاوز عشرين سنة .

ومن العوامل التى تساعد فى تحديد المدة التى يتم خلالها إهلاك الشهرة ما يلى :

أ - مدة المشروع .

ب- أثر التقدم التكنولوجى والتغير فى الطلب على المنتج وغيرها من العوامل الاقتصادية الأخرى .

جـ- توقعات استمرار العاملين ذوى الخبرة فى خدمة المشروع .

د- توقعات المنافسة .

٢٢- اذا ارتبطت الشهرة ارتباطا وثيقا بأحد الأصول ، فانه يتعين إهلاك هذه الشهرة خلال فترة العمر المتبقى لهذا الأصل حتى ولو تجاوزت خمس سنوات بما لا يزيد عن عشرين سنة .

٢٣- اذا تضمنت تكلفة الحيازة قيمة للشهرة وكانت هناك ملابسات تعكس عدم إمكانية تحقيق أرباح اقتصادية مستقبلية منها ، أو من المنتظر أن يكون هناك هبوطاً فى التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة ، ففى هذه الحالة يتعين تخفيض تكلفة الحيازة بقيمة الشهرة والاعتراف بها كنفقة مباشرة .

٢٤- اذا تجاوزت الاستفادة التى ستعود على الحائز إجمالى القيمة العادلة لصافى الأصول التى تم حيازتها ، فان هذا يعنى حصول الحائز على هذه الأصول بخصم وبالتالى يجب تخفيض الأصول غير النقدية بنصيبها من هذا الخصم للتحقق من ان الحيازة لم يتم تسجيلها بأكثر من تكلفتها، وعلى ذلك سيتم تحقيق إجمالى الخصم الموزع على تلك الأصول واعتباره ايراداً عندما يتم بيع الأصول أو استنفاد منافعها الاقتصادية .
وكمعالجة بديلة مسموح بها يمكن اعتبار الفرق كشهرة سالبة تعالج كإيرا مؤجل يتم الاعتراف به فى قوائم الدخل على أساس منتظم خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات مالم يكن هناك مبررا لفترة أطول ، وفى هذه الحالة يجب الا تتجاوز عشرون سنة من تاريخ الحيازة .

٢٥- اذا تضمن اتفاق الحيازة أى نص يوجب بأخذ الأحداث المستقبلية التى تؤثر على تكلفة الشراء فى تاريخ الحيازة ويكون من الممكن قياس قيمتها بدرجة يعتمد عليها ، فانه يتعين اجراء التسويات المناسبة على تكلفة الحيازة .
وفى حالة عدم وقوع هذه الأحداث فانه يتعين إجراء التسويات المناسبة على الشهرة أو الشهرة السالبة حسب الأحوال .

٢٦- التغيرات اللاحقة فى قيمة الأصول والخصوم التى تم التحقق منها خلال السنه الأولى من تاريخ الحيازة يتعين تعديل قيم تلك الأصول والخصوم بها ومراعاة أثر ذلك على الشهرة أو الشهرة السالبة .

رابعاً: المحاسبة عن اندماج المشروعات عن طريق توحيد المصالح

٢٧- يتم دمج المشروعات بطريقة توحيد المصالح عن طريق اندماج عدة

مشروعات فى كيان واحد وذلك بتبادل الأسهم حتى يحقق من خلاله مساهمو المشروعات المندمجة السيطرة على كل عمليات تلك المشروعات، وبالتالى يتقاسم مساهمو المشروعات المندمجة المخاطر والمنافع المرتبطة بالكيان الموحد الذى يندمجون تحت مظلته وبالتالى فلا يوجد فى هذه الطريقة طرف حائز .

ومن أجل تحقيق العدالة فى اقتسام المخاطر والمنافع فى الكيان الموحد، فانه يجب تحقيق مصلحة أغلبية المساهمين ان لم يكن كل حملة الأسهم التى لها حق التصويت ، وألا تختلف القيم الحقيقية للمشروعات المندمجة بدرجة مؤثرة ، و ن يحتفظ المساهمون بكل مشروع بنفس حقوق التصويت التى كانوا يتمتعون بها قبل الاندماج

٢٨- يتم المحاسبة عن المشروعات المندمجة كما لو كان كل مشروع منها مستمر فى أعماله بصورة مستقلة عن المشروع الآخر ، وكما كان عليه الحال قبل الاندماج رغم اندماجها فى مشروع واحد يد ر بطريقة مشتركة .

٢٩- عند إعد اد القوائم المالية للمنشآت المندمجة بطريقة توحيد المصالح ، يتم إثبات الأصول والخصوم وحقوق الملكية للمشروعات المندمجة بمبالغها التى كانت تظهر بها القوائم المالية قبل الاندماج ، وبالتالى لا مجال لظهور أى قيمة للشهرة نتيجة للاندماج ويتم استبعاد آثار جميع المعاملات بين المشروعات المندمجة سواء حدثت قبل أو بعد توحيد المصالح بمعنى أن يقتصر التعديل على بعض التسويات اللازمة لمعالجة أثر التغيير فى السياسات المحاسبية المتعارضة للمشروعات المندمجة إن وجدت

٣٠- كافة المصروفات ذات الصلة باندماج توحيد المصالح تعتبر مصروفات تخص الفترة المالية ، وتتمثل هذه المصروفات فى رسوم التسجيل وتكاليف وأتعاب الاستشاريين وغيرها من المصروفات طالما انها متصلة بعملية الاندماج ، كما أنها تشمل أيضاً أى تكاليف أو خسائر تكون قد تحققت فى عمليات الاندماج للمشروعات المنفصلة .

٣١- اذا ظهر أى فرق بين قيمة أسهم رأس مال الشركات التى يتم اندماجها وبين القدر المثبت كأسهم مصدرة لرأس مال الكيان الجديد ، فانه يسوى فى مواجهة حقوق حملة الأسهم

خامساً : الافصاح

٣٢- يجب الافصاح فى القوائم المالية للفترة التى يتم فيها الاندماج عما يلى :

أ - أسماء ووصف المشروعات المندمجة .

ب- طريقة المحاسبة عن الاندماج .

جـ- تاريخ سريان الاندماج .

د- أى عمليات تنشأ عن الاندماج .

٣٣- بالنسبة لاندماج المشروعات بطريق الحيازة ، فانه بالاضافة الى ما سبق ذكره يجب الافصاح عما يلى :

أ - النسبة المئوية لأسهم التصويت التى تم حيازتها .

ب- تكلفة الحيازة

جـ- قيمة وطبيعة المخصصات وغيرها من المصروفات المعترف بها فى تاريخ الحيازة والناشئة عنها والمتعلقة بإعادة الهيكلة .

د- المعالجة المحاسبية للشهرة والشهرة السالبة وفترة إهلاكها وكافة الايضاحات الخاصة بها .

هـ- أى تغيرات فى القيم العادلة للأصول والخصوم .

٣٤- بالنسبة لاندماج المشروعات بطريقة توحيد المصالح ، يتم الافصاح فى القوائم المالية بالاضافة الى ما ورد بالبند ٣٢ ما يلى :

أ- وصف وعدد الأسهم الصادرة والنسبة المئوية لأسهم التصويت المتبادلة لكل مشروع من المشروعات المندمجة .

ب- قيمة الأصول والخصوم الخاصة بكل مشروع .

جـ- ايرادات المبيعات والبنود غير العادية وصافى الربح أو الخسارة لكل مشروع قبل الاندماج .

٣٥- الافصاح عن المشروعات التى يتم اندماجها فى الفترة بين تاريخ اعداد الميزانية واعتمادها كأحداث لاحقة .

٣٦- الافصاح عن المصاعب فى التدفقات النقدية .

*****

معيـــار
رقم (١٧)
تكاليف الاقتراض

Borrowing Costs

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٣)

معيار
تكاليف الاقتراض

أولاً : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار المحاسبة عن تكاليف الاقتراض سواء من حيث القاعدة العامه للمعالجة المحاسبية أو الاستثناءات من تطبيق هذه القاعدة .

ثانياً : المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض

٢- تعالج تكاليف الاقتراض - كقاعدة عامة - باعتبارها من المصروفات الايرادية التى يجب ان تتضمنها قائمة الدخل فى فترة تكبدها

٣- إستثناء من تطبيق القاعدة العامة يجوز رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول التى تستلزم فترة طويلة نسبياً لتهيئتها للغرض الذى أقتنيت من أجله أو جعلها قابلة للبيع

٤- يجب على المنشأة إتباع سياسة محاسبية ثابتة بالنسبة لرسملة تكاليف الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل مع الإفصاح عن تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها بالقوائم المالية .

ثالثاً : المقصود بتكاليف الاقتراض

٥- يقصد بتكاليف الاقتراض تلك الفوائد التى تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال ، وتشمل أثر استهلاك خصم أو علاوة إصدار سندات القروض على هذه الفوائد ، وفروق العملة التى تعتبر بمثابة تسوية لهذه الفوائد، وكذلك كافة ما تتكبده المنشأة من تكاليف اضافية نتيجة الاقتراض، والتى كان بالإمكان تجنبها لو لم يتم الإنفاق على الأصول التى تم الاقتراض من أجلها .

٦- قد تحصل المنشأة فى بعض الأحيان على كامل قيمة القرض إعتبارا من تاريخ نشأة الالتزام بالقرض ، وفى هذه الحالة قد تستثمر الأموال المقترضة بصفة مؤقتة لحين الحاجة إليها ، لذا فمن الملائم فى هذه الحالة إجراء مقاصة بين الايراد المتولد عن هذا الاستثمار المؤقت من ناحية وتكاليف الاقتراض قبل رسملتها من ناحية أخرى .

٧- تقضى بعض النظم المحاسبية المعمول بها برسملة فوائد المبالغ المقترضة خصيصا للاكتتاب فى تأسيس شركات جديدة على أن تتوقف الرسملة إعتبارا من تاريخ تحقق إيرادات للاستثمارات المالية .

رابعا: بدء الرسملة وإيقافها وحدودها ومعدلها

٨- تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على الوجه التالى :

أ- عند الانفاق على الأصول الثابتة والمشروعات الاستثمارية التى تضطلع بها المنشأة .

ب- مع تقدم العمل فى الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل لاستخدامه فى الأغراض التى أقتنى من أجلها ، أو مع تقدم العمل فى الأنشطة التحضيرية لبدء العمليات الرئيسية للتشغيل كما هى واردة فى الخطط الاستثمارية بالنسبة للمشروعات الاستثمارية .

جـ- مع تكبد تكاليف الاقتراض .

٩- يتم التوقف عن رسملة تكاليف الاقتراض فى الحالات الآتية

أ- تتوقف الرسملة عادة عندما يصبح الأصل معدا للاستخدام بالنسبة

للأصول الثابتة، وعندما يصبح معدا للبيع وذلك بالنسبة للمخزون الذى يتطلب تحضيره فى صورة قابلة للبيع انقضاء فترة طويلة نسبيا أو بشكل ملحوظ ، ومع بدء التشغيل بالنسبة المشروعات الاستثمارية .

ب- اذا كان الأصل مكوناً من أجزاء ويمكن استخدام كل جزء بمفرده فإنه يجب ايقاف الرسملة الخاصة بكل جزء عند إتمامه وذلك مثل منطقة الأعمال التى تضم عدة مبان يمكن استخدام كل منها على حدة ، أما اذا لم يكن فى الامكان استخدام كل جزء بطريقة منفصلة فيجب الاستمرار فى الرسملة حتى اتمام الأصل كله .

جـ- يجب توقف الرسملة مؤقتاً خلال الفترة التى يتوقف فيها استكمال تهيئة الأصل للغرض الذى أقتنى من أجله أو لجعله قابلاً للبيع .

حدود الرسملة

أ- يجب ألا تزيد جملة تكاليف الاقتراض التى يتم رسملتها فى فترة محاسبية عن جملة ما يستحق على المنشأة من تكاليف إقتراض خلال ذات الفترة .

ب- يجب الا تزيد تكلفة الأصل بعد تحميله بتكلفة الاقتراض عن القيمة الاستبدالية أو صافى القيمة القابلة للتحقق .

جـ- لا يجوز رسملة تكاليف الاقتراض بالنسبة للمخزون الذى يجرى تصنيعه بصفة دورية .

١٠- إذا كان الاقتراض غير مخصص لاقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصول معينة، فإن رسملة تكاليف الاقتراض تكون على أساس معدل رسملة يحسب بنسبة المتوسط المرجح لتكاليف الاقتراض الى جملة القروض القائمة خلال الفترة المحاسبية .

خامساً: الآثار الضريبية لرسملة تكاليف الاقتراض

١١- ان علاج تكاليف الاقتراض برسملتها وإضافتها الى تكلفة الأصل أو الأصول الثابتة الممولة عن طريق القروض يؤدى الى تحميل الفترات المالية بجزء من هذه التكاليف من خلال أقساط إهلاك هذه الأصول والتى تبيح معظم التشريعات الضريبية خصمها من الأرباح الاجمالية باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم قبل الوصول الى صافى الدخل الخاضع للضريبة .

سادساً: الافصاح عن تكاليف الاقتراض

١٢- يجب الافصاح عمايلى فى القوائم المالية :

أ- السياسة المحاسبية المتبعة بالنسبة لتكاليف الاقتراض .

ب- تكاليف الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المالية .

جـ- معدل الرسملة المستخدم .

*****

معيـار

رقم (١٨)

الإفصاح عن الأطراف المرتبطة

Related Party Disclosures

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٤)

معيار
الافصاح عن الأطراف المرتبطة

أولاً: مقدمة

١- تعتبر العلاقات بين الأطراف ذوى العلاقة أو المصلحة المشتركة من الاشكال المألوفة فى النشاط التجارى حيث تقوم كثير من المنشآت بتنفيذ جزء مستقل من أنشطتها من خلال منشأة تابعة أو مشتركة ، كما تقوم باقتناء حقوق فى المنشآت الأخرى لأغراض الاستثمار أو لأسباب تجارية وذلك للدرجة التى تعطى للمنشأة المستثمرة القدرة على بسط سيطرتها أو ممارسة تأثيرها الفعال على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها ، وقد يكون لعلاقة هؤلاء الأطراف تأثير على المركز المالى ونتائج أعمال المنشأة المعدة للقوائم المالية كنتيجة لمعاملات تمت بينها ، وقد تتأثر نتائج الأعمال والمركز المالى للمنشأة لمجرد علاقاتها بالأطراف المرتبطة بها حتى ولو لم تكن هناك معاملات قد وقعت بينها .

٢- يختص هذا المعيار بالافصاح عن الأطراف المرتبطة وكذلك المعاملات التى تتم بين المنشأة المعدة للقوائم المالية والأطراف التى لها علاقة بها ، ولا يتطلب هذا المعيار الافصاح عن المعاملات بين منشآت المجموعة التى تعد قوائم مالية مجمعة حيث ان هذه القوائم المجمعة تعرض معلومات عن المنشأة الأم والمنشآت التابعة كمنشأة واحدة .

ثانياً: الأطراف المرتبطة

٣- تعتبر الأطراف مرتبطة إذا كان لدى طرف منها القدرة على السيطرة على الطرف الآخر أو كانت له القدرة على ممارسة تأثير فعال عليه فى اتخاذ

القرارات المالية والتشغيلية ، وتعنى السيطرة الملكية المباشرة أو غير المباشرة - من خلال منشآت تابعة - لأكثر من ٥٠٪ من الأسهم التى لها حق التصويت بالمنشأة أو يكون لها حقوق جوهرية مميزة فى التصويت والقدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المنشأة ، بينما يقصد بالتأثير الفعال - لأغراض هذا المعيار - المشاركة فى قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها عن طريق التمثيل فى مجلس الإدارة وتبادل المعلومات فى العمليات الفنية والداخلية الهامة .

٤- تشمل الأطراف المرتبطة ما يلى :

أ - المنشآت التى تخضع للرقابة والتوجيه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تكون تحت إشراف مشترك مع المنشأة المعدة للقوائم المالية ويتضمن ذلك المنشآت التابعة والشقيقة .

ب- الشركة المشتركة وهى الشركة المستثمر فيها والتى لا تكون تابعة بشرط أن يكون للمستثمر مصلحة جوهرية فى حق التصويت ، والقدرة على ممارسة التأثير على السياسات المالية والتشغيلية بها ، وأن يكون لديه نية الاحتفاظ بالاستثمارات لأجل طويل .

جـ- الاشخاص الذين يملكون (بطريق مباشر أو غير مباشر) حق التصويت فى المنشآت المعدة للقوائم المالية ، ويكون لهم تأثير ملحوظ عليها وعلى أفراد العائلة المقربين لأى فرد منهم .

د - أشخاص الإدارة العليا الذين لهم السلطة ومسئولين عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة المعدة للقوائم المالية بما فى ذلك المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين .

هـ- المنشآت التى يمتلك فيها أى شخص من الأشخاص سالفى الذكر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة ملحوظة فى حق التصويت أو يستطيع ممارسة تأثير هام ، ويتضمن ذلك المنشآت المملوكة أو كبار المساهمين فى المنشأة المعدة للقوائم المالية .

٥- لا يعتبر من قبيل الأطراف المرتبطة كل من مؤسسات التمويل والنقابات والوحدات الحكومية ، وكذا العملاء والموردين وأصحاب الامتياز والموزعين والوكلاء العامين المتعاملين مع المشروع ، وذلك فى إطار معاملاتهم المعتادة مع المشروع والتى يقتصر الهدف منها على تحقيق عائد اقتصادى من وراء ها ، كذلك لا يعتبر من الأطراف المرتبطة شركتين يتولى ادارتهما مديراً واحداً إلا إذا كان هناك احتمال أن يستطيع المدير التأثير على سياسات كلا الشركتين فى معاملتهم المتبادلة .

ثالثاً: المعاملات بين الأطراف المرتبطة

٦- تتمثل معاملات الأطراف المرتبطة فى تبادل الأصول أو الالتزامات بين تلك الأطراف سواء تم التبادل بمقابل أو بدون مقابل ، وعادة ما تخضع عملية تحديد المقابل بين الأطراف المرتبطة لدرجة من المرونة قد لا تكون موجودة فى المعاملات بين الأطراف غير ذوى المصلحة أو العلاقة المشتركة مثل تبادل الخدمات الإدارية المجانية أو منح ائتمان بدون فوائد .

٧- يوجد العديد من الطرق التى تستخدم فى تحديد قيمة المعاملات بين الأطراف المرتبطة من بينها ما يلى .

أ - طريقة السعر المقارن الحر وتتم بالرجوع الى البضاعة المثيلة التى

بيعت فى سوق اقتصادى مشابه لمشترى ليس له علاقة بالبائع ، وتستخدم هذه الطريقة فى حالة تشابه البضائع أو الخدمات والشروط التى يتم تبادلها بين الأطراف المرتبطة مع المعاملات التى تتم فى الاتجار العادى .

ب- طريقة سعر إعادة البيع وبموجب هذه الطريقة يتم تخفيض السعر بهامش يمثل مبلغا يمكن الموزع من أن يغطى تكاليفه ويحقق له ربحا معقولا .

جـ- طريقة التكلفة مضافا اليها هامش ربح إضافى .

رابعا: الافصاح عن لأطراف المرتبطة

٨- يجب الافصاح فى القوائم المالية أو الايضاحات المتممة لها عن قيم وأنواع ونتائج وعناصر المعاملات بين الأطراف المرتبطة والمنشأة المعدة للقوائم المالية وبالأخص ما يتعلق منها بالاستثمارات والاقراض والقروض طويلة الأجل وسياسات التسعير والحسابات المدينة والدائنة المتعلقه بما تم من معاملات مع الشركات القابضة والتابعة والمشتركة .

٩- يجب الافصاح عن العلاقة بين الأطراف المرتبطة بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ، هذا ويمكن الافصاح عن طبيعة البنود المشابهة فى مجموعها إلا اذا وجدت ضرورة للافصاح المستقل لبند ما من هذه البنود من أجل تفهم اثار معينة مع الأطراف المرتبطة على القوائم المالية للمنشأة المعدة لهذه القوائم .

١٠- تتطلب القوانين المعمول بها فى كثير من الدول أن تفصح القوائم المالية عن بعض المعاملات التى تتم مع الأطراف المرتبطة وعلى الأخص التى تتم

مع المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالمكافآت والسلفيات المنوحة لهم وكذلك الحسابات المدينة والدائنة الخاصة بهم .

١١- تتطلب بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها الافصاح عن قيمة المعاملات مع الأطراف نوى العلاقة (الشركات القابضة ، التابعة ، الشقيقة ، أعضاء مجلس الإدارة ....) وكيفية تحديد هذه القيمة إذا اختلفت فى طبيعتها عن الأسلوب العادى لتعاملات الشركة مع الأطراف الأخرى .

*****

معيـار
رقم (١٩)
المحاسبة عن الاستثمارات

Accounting for Investments

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٥)

معيار
المحاسبة عن الاستثمارات

أولاً : مقدمة

١- يتناول هذا المعيار أسس المحاسبة عن الاستثمارات وكيفية عرضها فى القوائم المالية ، وما يرتبط بذلك من متطلبات الافصاح عن الاستثمارات .

- لا يتناول هذا المعيار الأمور الآتية :

أ - أسس الاعتراف بتحقيق العوائد آلتى ترتبط وتتولد عن الاستثمارات وكذا الأتاوات والأرباح الموزعة والايجارات المحققة عن تلك الاستثمارات .

ب- الاستثمارات فى منشآت أو شركات تابعة أو شقيقة أو شركات مشتركة أو مشاركة .

جـ- شهرة المحل وبراءات الاختراع والعلامات التجارية وما يماثلها من أصول غير ملموسة .

د - الايجار التمويلى .

هـ- الاستثمارات فى منشآت التأمين على الحياة .

ثانياً : تعريف الاستثمارات

٢- يمكن تعريف الاستثمار بأنه أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من إيرادات مكتسبة مثل توزيعات الأرباح والفوائد وعوائد الايجار ، أو من خلال التزايد فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل ، أو من أجل حصول المنشأة المستثمرة على منافع أخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات الارتباطية ذات الطبيعة التجارية مع الغير.

٤- ولذلك تختلف أسباب امتلاك المنشآت للاستثمارات ، فبينما تعد الاستثمارات لدى بعض المنشآت - كشركات التأمين واستثمار الأموال وبعض البنوك - المحور الرئيسي لنشاطها ، نجد أن بعض المنشآت تقوم بتملك الاستثمارات كوعاء لاحتواء فوائضها المالية ، فى حين أن البعض الآخر من المنشآت يتملك الاستثمارات ذات الطابع التجارى بقصد تدعيم علاقاته التجارية مع الغير أو بقصد تثبيت مزايا تجارية له .

٥- وتتمثل بعض الاستثمارات فى صكوك أو ما فى حكمها من وثائق ، كما يتمثل بعضها فى صورة حقوق مالية يستحق للمستثمر عادة عنها فائدة أو نصيب فى نتائج الأعمال ، وقد يتمثل بعضها فى أصول ملموسة كالأراضى والمبانى التى لا تستخدمها المنشأة أو الشركات التابعة لها كأدوات إنتاج أو كالاستثمار المباشر فى الذهب والماس .

٦- ويتوافر لبعض الاستثمارات أسواق نشطة يمكن عن طريقها تحديد القيم السوقية لمثل هذه الاستثمارات ، وتمثل القيمة السوقية فى هذه الحالة مؤشرا معترفا به للقيمة العادلة لهذه الاستثمارات ، أما بالنسبة للاستثمارات التى لا تتوافر لها أسواق نشطة فيتم الاستعانة بأساليب وطرق أخرى لتحديد القيمة العادلة لها .

ثالثا: تصنيف وتبويب الاستثمارات

٧- الاستثمارات إما متداولة وهى استثمارات بطبيعتها قابلة للتداول فى الأجل القصير ، ومن ثم يسهل تحويلها الى نقدية ، ويكون القصد من اقتنائها عدم الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنة ، وإما طويلة الأجل وهى الاستثمارات التى تحتفظ بها المنشأة لمدة طويلة تزيد عادة عن السنة الواحدة ، ويدخل

ضمن الاستثمارات طويلة الأجل الاستثمار العقارى ، وهو إستثمار فى أرض أو مبنى لا تقوم المنشأة المستثمرة أو الشركات التابعة لها باستخدامه كأدوات إنتاج فى نشاطها ، ولكنها تمتلكه بغرض ادرار دخل منه ، أو من أجل الحصول على ما يتحقق منه من مكاسب ذات طبيعة رأسمالية .

٨- تحرص معظم المنشآت على أن تفرق وتميز فى ميزانياتها بين أصولها الثابتة أو طويلة الأجل وبين أصولها المتداولة ، ومن ثم تلتزم هذه المنشآت بتبويب وعرض ما لديها من استثمارات على أساس التفرقة بين الاستثمارات المتداولة والاستثمارات طويلة الأجل ، بينما جرى العمل فى بعض المنشآت الأخرى - وفقا لأوضاع خاصة بها أو بحكم أنظمة تلتزم بها - على إعداد ميزانياتها وفقا لنموذج محدد لا يفرق بين الاستثمارات المتداولة والاستثمارات طويلة الأجل ، ومع ذلك فانه يجب على هذه المنشآت تضمين مرفقات الميزانية تحليلا للقيمة الدفترية للاستثمارات وتقسيمها وفقا لخصائصها "استثمارات مالية متداولة/ استثمارات مالية طويلة الأجل/ استثمارات عقارية" وذلك لخدمة أغراض التحقيق والقياس المحاسبى .

٩- إذا تم حيازة الاستثمارات بقصد حماية الارتباطات التجارية للمنشأة مع الغير ، فإنه غالبا ما يطلق على هذه الاستثمارات تعبير الاستثمارات التجارية ، وهى إستثمارات لا يكون القصد منها إعتبارها كمصدر متاح للحصول على موارد نقدية إضافية فى المستقبل ، ولذلك فإنها تصنف كاستثمارات طويلة الأجل .

١٠- فى حالة إعادة تصنيف بعض الاستثمارات نتيجة تحولها من استثمارات متداولة الى إستثمارات طويلة الأجل ، فإن تحويل أى منها يتم بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل ، أو بالقيمة السوقية إذا كانت الاستثمارات المتداولة المحولة مقيمة أصلا بالقيمة السوقية ، وفى الحالات التى يتم فيها التحويل من إستثمارات طويلة الأجل الى إستثمارات متداولة ، فإن هذه التحويلات يجب أن تتم على أساس التكلفة أو القيمة الدفترية أيهما أقل ، وإذا كان الاستثمار المحول قد سبق تقييمه وما زالت الزيادة الناشئة عن إعادة التقييم باقية بالدفاتر عند التحويل فيتم معالجة هذه الزيادة بقيد عكسى للقيد الذى أجرى عند اثباتها أصلاً .

رابعاً: تكلفة الاستثمارات

١١- تتضمن تكلفة أى إستثمار - بالاضافة الى سعر الشراء - أى أعباء مرتبطة بعملية الإقتناء كعمولات السماسرة وأتعاب ورسوم الشراء والمصاريف البنكية ، واذا تم إقتناء إستثمار بإصدار أسهم فإن تكلفة الاقتناء تحدد بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة دون قيمتها الاسمية أو القيمة المصدرة بها ، وإذا تم إقتناء إستثمار عن طريق المبادلة بأصل أخر، فإن تكلفة الاقتناء تتحدد بالقيمة العادلة للأصل الذى تم مبادلته ، أو القيمة العادلة للاستثمار إذا كانت هذه القيمة أكثر وضوحاً .

١٢- يحدث عند الاستثمار فى السندات أن تكون تكلفة الاقتناء أكثر أو أقل من القيمة الاستردادية (نتيجة علاوة أو خصم الإصدار) ، وفى هذه الحالة يتعين إهلاك الفرق بين تكلفة الاقتناء والقيمة الاستردادية بتوزيعه على الفترات المالية الواقعة بين تاريخى الحيازة والاسترداد ، وذلك حتى تتساوى العوائد السنوية التى يتم الحصول عليها من حيازة هذا

الاستثمار من ناحية ، وحتى تصبح تكلفة الاقتناء معادلة للقيمة الاستردادية فى تاريخ الاسترداد من ناحية أخرى . ويتم معالجة ما يخص الفترة المالية من هذا الفرق بتحميله (أو إضافته) على حساب الأرباح والخسائر مقابل إضافته (أو إستبعاده) للقيمة الدفترية لهذه السندات .

١٣- بصفة عامة تعامل توزيعات الأرباح والفوائد والاتاوات والإيجارات المكتسبة الناتجة عن الاستثمارات كإيرادات للمنشأه ، ومع ذلك فانه فى بعض الأحيان تتضمن هذه الايرادات استرداداً لجزء من تكلفة الاستثمارات ، وبالتالى لا تمثل جزءا من الايرادات ، مثال ذلك إذا إستحقت فوائد لم يكن قد تم صرفها لدى حيازة إستثمار تصرف عنه فوائد بنسبة محددة ، وبالتالى أضيفت هذه الفوائد ضمن الثمن المدفوع لحيازة هذا الاستثمار ، ولذلك فإن الفوائد اللاحقة التى يتم استلامها يجب تقسيمها بين فوائد عن فترة سابقة للحيازة وفوائد عن الفترة التالية لها ، ويتم خصم الجزء المستحق عن الفترة السابقة للحيازة من تكلفة الاستثمار التى تم دفعها ، وتعامل بنفس الأسلوب توزيعات أرباح الاستثمارات فى الأوراق المالية التى تمثل حقوق ملكية متى كانت هذه التوزيعات عن فترة سابقة لتاريخ حيازة هذه الاستثمارات .

١٤ تقضى بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها بالتفرقة بين الفوائد التى تحصل عليها المنشأة كعائد لاستثماراتها فى السندا ، حيث تعالج كايرادات أوراق مالية ، وبين الفوائد التى تحصل عليها نتيجة الإقراض أو الايداع بالبنوك ، أو عن أرصدة متأخرة قبل العملاء ، حيث تعالج هذه الفوائد كفوائد دائنة ضمن الايرادات التحويلية بعيدا عن ايرادات الأوراق المالية

خامسا: تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة

١٥- هناك رأى يقول أنه طالما ان الاستثمارات المتداولة قابلة للبيع ، فالقاعدة العامة لتحديد قيمتها الدفترية هى التكلفة أو صافى القيمة السوقية أيهما أقل ، ويستند هذا الرأى إلى أنه يؤدى الى تضمين الميزانية قيمة لهذه الاستثمارات تتصف بالحيطة والحذر ، ولا يترتب عليها تضمين حساب الأرباح والخسائر أرباحاً غير محققة ، بينما هناك رأى آخر يرى أنه طالما أن هذه الاستثمارات تمثل وعاءا للثروة ويمكن تحويلها الى نقدية بسرعة مما يجعلها تعتبر بديلا للنقدية ، فإنه من الملائم تقييمها بقيمتها العادلة والتى عادة ما تكون القيمة السوقية لها ، إذ لا يهم المنشأة تكلفة هذه الاستثمارات بقدر ما يهمها النقدية التى يمكن الحصول عليها نتيجة التصرف فيها ، بمعنى ان أى إستثمار متداول يمكن للمنشأة الاستغناء عنه دون أن يترتب على ذلك أى ضرر بصالح المنشأة مما يمكن معه بيع هذه الاستثمارات وإعادة شرائها فى الحال وتسجيل الربح المحقق نتيجة لذلك التصرف كإيراد .

١٦- تقوم المنشآت التى يتم فيها تحديد القيمة الدفترية لاستثماراتها المتداولة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل بمعالجة أى تخفيض ينشأ عن هبوط قيمتها السوقية بتحميله على حسابات النتيجة شأنها فى ذلك شأن الأرباح والخسائر التى تنتج عن التصرف فى بعض هذه الاستثمارات ، أما المنشآت التى يتم فيها تحديد القيمة الدفترية لاستثماراتها المتداولة على أساس القيمة السوقية فتقوم بمعالجة الفروق (بالزيادة أو بالنقص) التى تنتج عن ذلك بإدراجها بحسابات النتيجة شأنها فى ذلك شأن الأرباح والخسائر التى تنتج عن التصرف فى بعض هذه الاستثمارات ، وإن كانت الأنظمة المحاسبية المعمول بها فى بعض الدول لا تسمح بإدراج

مثل هذه الأرباح بحسابات النتيجة وإنما يتم إضافتها مباشرة لحقوق الملكية ، ومعالجتها بنفس الطريقة المتبعة بالنسبة لاحتياطى إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل .

١٧- أياً كان الأسلوب الذى تتبعه المنشأة فى إثبات القيمة الدفترية لاستثماراتها المتداولة ، فيجب أن ينصب هذا الإثبات على أساس القيمة المجمعة للاستثمارات المتداولة بمحفظة أوراقها المالية ، وليس على أساس قيمة كل إستثمار منها على حدة ، حيث تحتفظ المنشأة بهذه الاستثمارات كمخزون للثروة ، وإن كان البعض يعترض على هذا الاتجاه على إعتبار أن من مؤداه تغطية الخسائر فى بعضها من أرباح غير محققة فى البعض الآخر .

سادساً : تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل

١٨- يتم تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل عادة على أساس التكلفة ، ومع ذلك فإنه إذا كان هناك انخفاضا مستمرا فى قيمتها ، فيجب تخفيض قيمتها الدفترية بما لحق بقيمتها من تدهور تحميلا على حساب الأرباح والخسائر ، ويمكن التوصل الى المؤشرات الدالة على قيمة الاستثمارات طويلة الأجل بالرجوع الى قيمتها السوقية ، أو بتحليل عناصر القوائم المالية للمنشأة موضع الاستثمار ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية المنتظرة منها ، كما يؤخذ فى الاعتبار أيضا المخاطر ونوع ونصيب المنشأة المستثمرة فى المنشأة موضع الاستثمار ، كما تؤثر على تحديد قيمة الاستثمارات طويلة الأجل القيود المفروضة على توزيع الأرباح فى المنشأة المستثمر فيها ، أو القيود المفروضة على بيع المستثمر لاستثماراته فيها .

١٩- ينفرد العديد من الاستثمارات طويلة الأجل بأهمية خاصة من وجهة نظر المنشأه المستثمرة ، ولهذا فإن القيمة الدفترية لكل إستثمار طويل الأجل يتم تحديدها عادة على حدة ، ومع ذلك فالأنظمة المحاسبية ببعض الدول تقضى بأن يتم تقييم الاستثمارات طويلة الأجل فى الأوراق المالية القابلة للتسويق - والتى تمثل حقوق ملكية - على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل مع تطبيق أسلوب السعر المجمع لما تحويه محفظة الأوراق المالية من هذه الاستثمارات ككل .

٢٠- يتم فى بعض الأحيان إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل على أساس القيمة العادلة لها ، وللمحافظة على معالجة متسقة تتصف بالثبات فى هذا الخصوص ، يتعين أن تتبنى المنشأة سياسة محددة لتكرار إعادة التقييم هذه ، تشمل كافة الاستثمارات طويلة الأجل فى نفس الوقت ، وتعالج أية زيادة فى القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل الناتجة عن إعادة التقييم باضافتها مباشرة لحقوق الملكية بحساب احتياطى لإعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل ، هذا ويمكن إجراء مقاصة بين الانخفاض فى القيمة الدفترية لاستثمار طويل الأجل والزيادة السابقة فى تقييمة ، والتى تكون قد أضيفت لحساب احتياطى إعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل ولم تستخدم أو تلغى بقيد عكسى ، وبالتالى يعالج الخفض اللاحق الناشئ عن إعادة التقييم بتحميله على حساب احتياطى إعادة التقييم ، أما الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم دون أن تسبقه زيادة فى التقييم معلاه بحساب الاحتياطى ، فيجب تحميل هذا الانخفاض على حسابات النتيجة، وإذا ما تحققت زيادة تالية فى القيمة الدفترية لاستثمار سبق تحميل الانخفاض فى تقييمه على حسابات النتيجة ، فإن هذه الزيادة تضاف لحسابات النتيجة إلى الحد الذى يقابل الانخفاض الذى سبق تحميلها به

سابعاً: تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات العقارية

٢١- تختار بعض المنشآت معاملة استثماراتها العقارية كاستثمارات طويلة الأجل ، بينما يفضل البعض الآخر معاملتها المعاملة التى تطبقها على الأصول الثابتة مع حساب إهلاك لها ، وترى المنشآت التى تعامل إستثماراتها العقارية كاستثمارات طويلة الأجل إعادة تقييمها دوريا بانتظام ، مع معالجة أى تغيير يطرأ وفقا لنفس المعالجة الخاصة بإعادة تقييم الاستثمارات طويلة الأجل السالف ذكرها .

٢١- وتشمل الاستثمارات العقارية - طبقا لبعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها - بشركات التعمير والاسكان واستصلاح واستزراع الأراضى القيم الدفترية للأراضى التى يقتنيها تلك الشركات كسلعة قابلة التسويق حيث يفرد حساب للأراضى المخصصة لأغراض تلك المشروعات يجعل مدينا بتكلفة شراء وإقتناء تلك الأراضى ، ويجعل دائناً بتكلفة ما يبدأ استخدامه منها لأغراض تلك المشروعات خلال الفترة المالية مقابل جعل الاستخدامات بحسابات النتيجة مدينة بتلك التكلفة ، كما يفرد أيضا حساب للأراضى التى يحتفظ بملكيتها مع بيع الوحدات التى تقام عليها ، وتظل تلك الأراضى مدرجة فى هذا الحساب بالتكلفة ، مع تضمين ايرادات النشاط الجارى الخاصة بتلك المشروعات بما قد يستحق على العملاء مقابل حق الانتفاع السنوى بتلك الأراضى .

ثامناً: تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات فى المنشآت المتخصصة فى الاستثمار

٢٣- تقوم المنشآت التى يكون نشاطها الرئيسى تملك وإدارة محفظة أوراق مالية قابلة للتسويق لصالح مساهميها بتحديد القيمة الدفترية لتلك الاستثمارات على أساس القيمة العادلة لها ، والتى تتمثل عادة فى القيمة

السوقية لهذه الاستثمارات ، حيث انها تعتبر أنسب أساس للتقييم فى مثل هذه الحالات ، وتعالج هذه المنشآت الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع هذه الاستثمارات بإضافتها أو إستبعادها مباشرة من حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للأرباح أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن إعادة التقييم لتغير القيمة السوقية حيث تعالجها هذه المنشآت بنفس الأسلوب بعيدا عن حسابات النتيجة ، وذلك لأن الأنظمة الأساسية للمنشآت المتخصصة فى الاستثمارات تمنعها من أن تجرى توزيعات أرباح على حملة أسهمها متى كانت هذه الأرباح ناتجة عن بيع هذه الاستثمارات أو ناتجه عن إعادة تقييمها ، ومن ثم فإن هذه الأنظمة تستلزم إجراء تفرقة بين الايرادات الناتجة عن الدخل المتولد عن هذه الاستثمارات من توزيعات أرباح وفوائد وأتاوات ، وتلك الأرباح الناتجة عن التصرف فى تلك الاستثمارات أو إعادة تقييمها ، ولذلك تقوم هذه المنشآت بإعداد ملخص واف عن كافة التحركات والتغيرات التى حدثت فى قيمة استثماراتها خلال الفترة المالية ، والكيفية التى تمت بها معالجة أثر كل من تلك التحركات والتغيرات .

تاسعاً: التصرف فى الاستثمارات

٢٤- عند بيع استثمار ما ، فإن الزيادة أو النقص بين صافى حصيلة البيع والقيمة الدفترية لهذا الاستثمار تمثل غالباً ربحاً أو خسارة يتم إدراجها بحسابات النتيجة كربح أو خسارة بيع أصل من الأصول ، وإذا كانت الاستثمارات المباعة قد سبق إعادة تقييمها أو إثباتها بالدفاتر بقيمتها السوقية ، وتم إضافة الزيادة فى قيمتها الدفترية نتيجة لذلك لحساب إحتياطى إعادة التقييم بحقوق الملكية . وكانت هذه الزيادة مازالت باقية لم يتم التصرف فيها حتى تاريخ البيع ، فإن قيمة هذه الزيادة اما أن تضاف لحسابات النتيجة أو إلى حساب الأرباح المحتجزة .

٢٥- نظرا لأن أى تخفيض فى قيم الاستثمارات المتداولة المسجلة بالدفاتر يتم حسابه على أساس القيمة المجمعة الكلية لما تحويه محفظة الأوراق المالية المحسوبة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، مما يعنى أن جملة الانخفاض فى الاستثمارات المتداولة بأكملها يدرج كخصم اجمالى من القيمة المجمعة لها بمحفظة الأوراق المالية ، فإن مؤدى ذلك أن تظل تكلفة أى استثمار منها بالدفاتر كما هى على أساس التكلفة دون تخفيض ، ومن ثم فإن الربح أو الخسارة لدى بيع إستثمار ما يحسب على أساس هذه التكلفة ، وبالتالى فإنه يكون من الضرورى فى هذا الخصوص إعادة حساب الانخفاض الاجمالى الواجب خصمه من التكلفة الكلية للاستثمارات المتداولة بمحفظة الأوراق المالية بعد كل عملية بيع لجانب منها .

*****

معيــار

رقم (٢٠)

القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة

Consolidated Financial Statements and

Accounting for Investments in Subsidiaries

يقابل معيار المحاسبة الدولى

رقم (٢٧)

معيار
القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن
الاستثمارات فى الشركات التابعة

أولا: مقدمة

١- ظهر الاهتمام بالقوائم المالية المجمعة تلبية للاحتياجات المتزايدة إلى توفير المعلومات المالية الخاصة بنتائج العمليات والموقف المالى لشركات المجموعة كوحدة واحدة دون التأثير على الأوضاع القانونية لكل شركة من تلك الشركات .

وحتى يمكن توفير المعلومات اللازمة لمستخدمى القوائم المالية المجمعة فانه من الضرورى عرض وتقديم بيانات إضافية لتوضيح مكونات المجموعة وتحليلا لبعض الأرصدة الخاصة بتلك القوائم المالية .

وقد يتطلب الأمر عرض قوائم مالية للشركة القابضة منفصلة عن الشركات التابعة لتلبية إحتياجات الأطراف المهتمين بالموقف المالى للشركة القابضة أو الشركات التابعة منفردة .

٢- تختص الشركة القابضة بإعداد القوائم المالية المجمعة وتهدف تلك القوائم إلى عرض الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات وإستخدامات الشركة القابضة وكذا الشركات التابعة لها كوحدة واحدة .

٣- فى بعض الحالات النادرة تعامل الشركات الأخرى والتى لا تكون تابعة معاملة الشركة التابعة فى القوائم المالية المجمعة وذلك شريطة أن يتوفر لدى المستثمر أغلبية نسبية فى ملكية رأس المال والقدرة القانونية والتعاقدية للسيطرة على السياسات المالية والتشغيلية بالشركة، ومن جهة أخرى قد تستبعد الشركة التابعة من إجراءات التجميع المالى فى القوائم إذا كان نشاطها غير مشابه لنشاط المجموعة الأخرى من الشركات داخل المجموعة وفى هذه الحالة تعد قوائم مالية منفصلة لهذه الشركة وترفق بالقوائم المالية المجمعة حتى تساعد على توفير معلومات أفضل لمساهمى الشركة القابضة وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية .

٤- يتناول هذا المعيار أسس معالجة وعرض القوائم المالية المجمعة لمجموعة من شركات تابعة تقع تحت سيطرة شركة قابضة .

وقد تكون هذه السيطرة كاملة باقتناء كامل أسهم الشركة التابعة أو جزئية باقتناء أكثر من ٥٠٪ من هذه الأسهم .

وفى حالة ما إذا كانت السيطرة مؤقتة أو إذا كانت قدرة الشركة القابضة على السيطرة على أصول الشركة التابعة ضعيفة فلا تخضع الشركة التابعة لاجراءات التجميع المالى فى القوائم .

٥- يوضح هذا المعيار - أيضا - كيفية عرض أنواع محددة من الاستثمارات طويلة الأجل بالقوائم المالية المجمعة باستخدام طريقة حقوق الملكية وهى الطريقة التى يتبعها المستثمر المحاسبة عن استثماراته طويلة الأجل فى الشركات الشقيقة والشركات التابعة التى لا تدخل ضمن القوائم المالية المجمعة ويتم بموجبها تعديل حساب الاستثمار الخاص بالمستثمر والذى تتضمنه القوائم المالية المجمعة بالتغيير فى حصة المستثمر فى صافى أصول الشركة المستثمر فيها .

ثانيا : اجراءات التجميع

٦- عند إعداد القوائم المالية المجمعة يتم تجميع العناصر المتشابهه من حسابات الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة فى قوائم مالية مجمعة ويستبعد منها ما يلى :

* الأرصدة والعمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وما تتضمنه من مبيعات وأعباء وتوزيعات متبادلة للأرباح .
* تكلفة إستثمارات الشركة القابضة فى كل شركة تابعة لها وحصتها فى حقوق الملكية بالشركات التابعة .

٧- تستبعد الأرباح غير المحققة والناتجة عن العمليات الداخلية والتى تضمنتها بعض الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة . ويتم خصم هذه الأرباح خلال الفترة من صافى الربح المجمع بعد الأخذ فى الاعتبار موقف حقوق الأقلية.

وبالمثل يتم حذف الخسائر غير المحققة المترتبة على العمليات الداخلية (مثل إدراج الأصول فى القوائم المالية المجمعة بأقل من تكلفتها بالمجموعة) على أن يراعى عند إستبعاد الأرباح غير المحققة وحذف الخسائر غير المحققة التأثيرات الضريبية المرتبطة بها عند الدمج .

٨- يراعى تبويب حقوق الأقلية فى الشركات التابعة كبند مستقل عن حقوق المساهمين فى قائمة المركز المالى المجمع ، كما يجب أن يظهر نصيب حقوق الأقلية فى الأرباح والخسائر لهذه الشركات بشكل مستقل فى قائمة الدخل المجمعة .

٩- تقضى بعض النظم المحاسبية المعمول بها أنه فى حالة وجود فرق بالزيادة أو بالنقص بين تكلفة استثمار الشركة القابضة فى الشركة التابعة وبين نصيبها فى صافى أصول وخصوم الشركة التابعة فى تاريخ السيطرة يجب إدراج هذا الفرق فى القوائم المالية المجمعة ضمن الأصول فى حالة الزيادة ويدرج تحت حساب يسمى زيادة تكلفة الاقتناء وضمن الخصوم فى حالة النقص ويدرج تحت حساب يسمى نقص تكلفة الاقتناء .

ثالثاً: قواعد إعداد القوائم المالية المجمعة

١٠- ينبغى إتباع سياسات محاسبية موحدة فى الشركات الداخلة فى القوائم المالية المجمعة وفى حالة التعذر ينبغى الافصاح عن ذلك ، ويفضل عند إستخدام إحدى الشركات لسياسات محاسبية مختلفة عن تلك المطبقة بباقى شركات المجموعة ان يتم إجراء التسويات اللازمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة .

١١- يفضل أن تكون الفترة المالية التى تعد عنها القوائم والتقارير المالية فى كل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها موحدة ، وإذا كانت القوائم المالية تعد فى تواريخ غير موحدة فان الأحداث والعمليات التى تقع فى الفترة ما بين هذه التواريخ يتم إدراجها بعد إجراء التسويات اللازمة مع الافصاح عن تلك التسويات بشكل واضح .

١٢- يتم توزيع تكلفة إستثمارات الشركة القابضة فى الشركات التابعة فى تاريخ الشراء على أساس قيم أصول وخصوم الشركة التابعة وتستخدم كأساس لعرض أصول وخصوم الشركة التابعة فى القوائم المالية المجمعة للشركات التابعة فى تاريخ لاحق لتاريخ الشراء .

١٣- يتم إدراج نتائج عمليات الشركة التابعة فى قائمة الدخل المجمعة عن فترة إعداد القوائم والتقارير المالية من تاريخ السيطرة فقط ، وفى حالة البيع فان نتائج العمليات تضاف الى قائمة الدخل المجمعة عن الفترة حتى تاريخ البيع .

١٤- حصة حقوق الأقلية من الخسائر فى الشركات التابعة قد تزيد عن حقوق المساهمين بالشركة وفى هذه الحالة فان مقدار هذه الزيادة يتم خصمها من حقوق الأغلبية إلا فى الحالات التى تجبر فيها الأقلية على تحمل هذه الخسائر ، وفى حالة إعلان الشركة التابعة مستقبلا عن أرباح فان هذه الأرباح تقيد لحقوق الأغلبية حتى يتم تغطية الخسائر التى سبق وتحملتها نيابة عن الأقلية .

١٥- إذا أصدرت الشركة التابعة أسهم ممتازة مجمعة للأرباح لأطراف أخرى خارج المجموعة فانه يتم حساب نصيب المستثمر من الأرباح والخسائر بعد تسوية توزيعات الأرباح المجمعة للشركة التابعة سواء تم الاعلان عن هذه التوزيعات المجمعة أم لا .

رابعاً: الاستثمارات فى شركات شقيقة والشركات التابعة غير الخاضعة للسيطرة

١٦- توجد طريقتان للمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات الشقيقة والتابعة التى لم تجمع بياناتها هما طريقة التكلفة وطريقة حقوق الملكية .

١٧- طبقا لطريقة التكلفة فان المستثمر يسجل الاستثمار فى أسهم الشركة المستثمر فيها بالتكلفة الأصلية وتعتبر توزيعات الأرباح المتعلقة بالفترة السابقة على تاريخ الشراء إستردادا للاستثمارات وتقيد كتخفيض فى تكلفة الاستثمار .

١٨- طبقا لطريقة حقوق الملكية يتم زيادة أو تخفيض قيمة الاستثمارات في أسهم الشركة التابعة بمقدار نصيب المستثمر في الأرباح أو الخسائر المجمعة للشركة التابعة بعد تاريخ الشراء كما يتم تخفيض قيمة الاستثمارات بمقدار توزيعات الأرباح المستلمة من الشركة المستثمر فيها .

١٩- طبقا لطريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة فإنه يجب الاعتراف بالانخفاض في قيمة الاستثمارات في الشركات التابعة أو الشقيقة إذا إستمر هذا الانخفاض لأكثر من فترة .

٢٠- يجب تبويب الاستثمارات طبقا لحقوق الملكية بشكل ملائم في المركز المالي المجمع ، كما يجب الافصاح عن حصة المستثمر في الأرباح والخسائر كبند مستقل في قائمة الدخل المجمعة وإذا تضمنت الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة بنودا غير عادية فأن حصة المستثمر في هذه البنود يجب أن تظهر بشكل مستقل بما يتفق والسياسات المحاسبية المطبقة .

٢١- يجب الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن بيع أسهم الشركة المستثمر فيها بواسطة المستثمر في قائمة الدخل المجمعة ويتم ذلك بتحديد الفرق بين حصيلة البيع وقيمة هذه الأسهم المدرجة بالقوائم المالية المجمعة .

٢٢- تعامل المصالح المالية كاستثمار في شركة شقيقة إذا لم ينطبق تعريف الشركة التابعة على الشركة المستثمر فيها .

أما إذا كانت الشركة القابضة ليس لديها القدرة على السيطرة على الشركة التابعة فانها لا تعامل كشركة شقيقة ولا تعتبر الشركة المستثمر فيها شركة شقيقة إذا فقد المستثمر قوة تأثيره الفعال عليها .

خامسا: الافصاح الخاص بالقوائم المالية المجمعة

٢٣- يجب الافصاح عند إعداد القوائم المالية المجمعة عما يلي :

* قائمة وصف مناسب للشركات التابعة والشقيقة الرئيسية وأى اختلاف في تواريخ إعداد القوائم المالية بالنسبة للشركة القابضة .

* مبررات عدم تجميع أى شركة تابعة .

* طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة وأى شركة أخرى غير تابعة ولكنها أعتبرت تابعة عند إعداد القوائم المالية المجمعة .

* تحليل البنود الرئيسية بالميزانية وقائمة الدخل يشتمل على أرقام المقارنة .

* القيود التعاقدية أو القانونية على توزيعات الأرباح المحتجزة المجمعة .

* الأثر الضريبي على البنود الرئيسية بالميزانية وقائمة الدخل .

طبع بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

الترقيم الدولى (I. S. B. N. - 977 - 268 - 381 - 4)

رقم الإيداع ١١٥٨٢ / ١٩٩٦

رئيس مجلس الإدارة

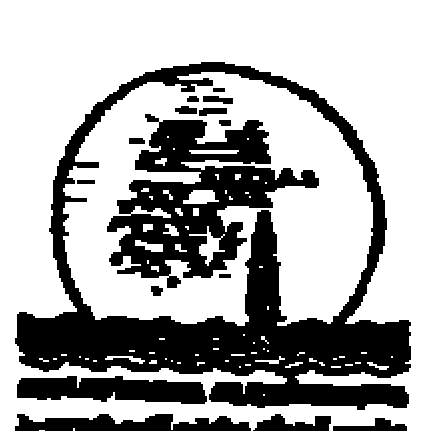
مهندس / إبراهيم السيد العشماوى

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

١٨٤٨٠ س ١٩٩٦ - ١٠٣١

- القوانين المكملة للدستور
- قانون الحراسة
- قانون الاعفاءات الجمركية
- قانون للمحاماة
- قانون الأحداث
- قانون هيئات القطاع العام وشركاته
- قانون السجل التجارى
- قانون الميراث والوصية
- قانون العاملين المدنيين بالدولة (جزءان)
- قرار رئيس الجمهورية بانشاء هيئات القطاع العام
- قانون العلامات والبيانات التجارية
- قانون الحكم المحلى
- لائحة القومسيونات الطبية
- قانون ضريبة التركات
- قانون رسوم التوثيق والشهر
- قانون الجنسية المصرية
- قانون المرافعات
- قانون تشغيل العاملين بالمناجم والمحاجر
- قانون السجل العينى
- قانون التعليم العام
- قانونا التعاون الانتاجى والاستهلاكى
- قانون التشريعات الصحية والعلاجية
- قانون مزاولة مهنة الطب والصيدلة
- قانون مجلس الدولة
- قانون الجامعات ولائحته
- قانون الرى والصرف
- قانون التعاون الاسكانى
- قانون النقابات العمالية
- قانون استثمار المال العربى والأجنبى
- لائحة المحفوظات
- قانون السلطة القضائية
- قانون الهجرة
- قانون الأحوال الشخصية للمسلمين
- قانون الأحوال الشخصية لغير للمسلمين
- قانون العاملين بالقطاع العام
- مناسك الحج
- قانون الجوازات
- قانون التقاعد والتأمين للقوات المسلحة
- قانون حماية الآثار
- قانون الجمعيات والمؤسسات
- قانون الأراضى الصحراوية
- قانون المطبوعات
- قانون الكسب غير المشروع
- قانون المرور
- قانون المحال العامة
- قانون ترخيص الملاهى
- قانون تراخيص المحال الصناعية

- قانون المجالس الطبية
- قانون التوحيد القياسى وتنظيم الصناعة
- قانون اكاديمية الشرطة
- قانون العمد والمشايخ
- قانون النظافة العامة
- قانون مزاولة مهنة المحاسبة
- انظمة التأمين الاجتماعى
- قانون النظام الداخلى لجمعيات الاسكان
- قانون الجمعيات التعاونية
- قانون الاستيراد والتصدير
- قانون المنشآت الطبية
- قانون البورصات المالية
- قانون النظام الأساسى للكليات العسكرية
- قانون الاصلاح الزراعى
- لائحة الاستيراد والتصدير
- قانون التأمين على عمال المخابز
- قانون التأمين الاجبارى على السيارات
- قانون تنظيم تجارة الأدوية
- قانون التعبئة العامة والأمن القومى
- قانون تنظيم الأزهر الشريف
- قانون الرسوم الصحية والحجر الصحى
- قانون الغرف التجارية
- قانون تنظيم الشهر العقارى



- قانون الموازنة العامة للدولة
- قانون التعريفة الجمركية
- قانون الاكتتاب ولائحته
- قانون المتشردين والمشتبه فيهم
- قانون الغرف الصناعية
- قانون هيئة قضايا الدولة
- قرار وزير الزراعة رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٦
- قرار وزير التموين رقم ٤٩١ لسنة ١٩٨٦
- قانون المهن الزراعية
- قانون مهنة التمريض
- قانون تصفية الأوضاع الناشئة عن الاصلاح الزراعى
- قانون تأهيل المعوقين
- لائحة المعاهد العالية
- قانون صندوق تمويل مشروعات الاسكان
- قانون دور الحضانة
- قانون البنوك والائتمان
- قانون مكافحة المخدرات
- قانون الهيئات الخاصة للشباب والرياضة (جزء أول)
- الأنظمة الأساسية المتعلقة بقانون الشباب والرياضة (جزء ثانى وثالث)
- نقابة المهن الرياضية (جزء رابع)